

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE'DE  
VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ  
OLUŞMASINDA GELİR İDARESİNİN ROLÜ**

**ÜMİT GÜNER**

DANIŞMAN  
**DOÇ. DR. DİLEK DİLEYİCİ**

İZMİR-2008

## Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2008

Ümit GÜNER

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Ümit GÜNER  
**Anabilim Dalı** : Maliye  
**Programı** : Mali Hukuk  
**Tez Konusu** : Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün ..... tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği’nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. \*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir. \*\*

- \* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>

### JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....

# ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

## TÜRKİYE'DE VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ OLUŞMASINDA GELİR İDARESİNİN ROLÜ Ümit GÜNER

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı

Vergi bilinci ve vergi ahlakı konusu, son yıllarda kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin mücadele yolları arayan devletler için yeni bir umut olmuştur. Klasik caydırıcı modellerin tek başına kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede yeterli olmaması, devletlerin mükellefleri yükümlülüklerini tam ve doğru şekilde yerine getirmeye yönlendirecek biçimde vergi sistemlerini yeniden yapılandırmasını gerekli kılmıştır. Böylece, çoğu ülkede olduğu gibi ülkemizde de gelir idaresinin mükellef odaklı olarak yeniden yapılandırılması çalışmaları başlatılmıştır. Yapılan bu çalışmaların, Türkiye’de vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumuna ne derece katkı sağladığı bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde, vergi bilinci ve vergi ahlakı konusu teorik olarak incelenmektedir. İkinci bölümünde, Türkiye’de ve dünyada vergi bilinci ve vergi ahlakının boyutları değerlendirilmekte, ayrıca bazı gelişmiş ülke gelir idarelerinin bu konudaki çalışmalarıyla ilgili bilgi verilmektedir. Son bölümünde ise, Türkiye’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılması kapsamında yapılan çalışmalar, toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumu açısından değerlendirilmektedir. Bu çalışmada, Türkiye’de vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesinin yetersiz olduğu ve toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşmasında gelir idaresinin önemli bir role sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Bilinci, Vergi Ahlakı, Vergi Psikolojisi, Gelir İdaresi

## **ABSTRACT**

### **The Role of Tax Administration In Formation of Tax Consciousness and Tax Morale In Turkey**

**Ümit GÜNER**

**Dokuz Eylül University  
Institute of Social Sciences  
Department Fiscal Law Program**

In recent years, the issue of tax consciousness and tax morale has become a new expectation for governments which have looked for effective ways to struggle with shadow economy and tax evasion. The lack of the traditional deterrence models to struggle with shadow economy and tax evasion forced governments to restructure their tax systems in a way which the taxpayers would be directed to fulfill their liabilities properly. Thus, in our country, studies on restructuring of tax administration have been started as considering taxpayers just as in many countries. The topic of this study is composed of how much these studies provide contribution to formation of tax consciousness and tax morale in Turkey

This study consists of three chapters. At the first chapter, the issue of tax consciousness and tax morale is explained as theoretical. At the second chapter, sizes of tax consciousness and tax morale are evaluated in Turkey and world, in addition it is given information about tax administrations of some developed countries have done the studies related to the issue. At the last chapter, in Turkey, studies on restructuring of tax administration are evaluated with regard to formation of tax consciousness and tax morale in society. In the study it is concluded that size of tax consciousness and tax morale is inadequate in Turkey, and the tax administration has an important role in formation of tax consciousness and tax morale in society.

**Key Words:** Tax Consciousness, Tax Morale, Tax Psychology, Tax Administration

# İÇİNDEKİLER

## TÜRKİYE’DE VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ OLUŞMASINDA GELİR İDARESİNİN ROLÜ

YEMİN METNİ .....	ii
YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI.....	iii
ÖZET .....	iv
ABSTRACT .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
KISALTMALAR.....	x
ŞEKİL VE TABLO LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ BİLİNCİNE VE VERGİ AHLAKINA

##### TEORİK YAKLAŞIM

I-TANIM .....	4
A- VERGİ BİLİNCİ.....	4
B- VERGİ AHLAKI .....	6
II- VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ ÖNEMİ .....	7
III- VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ DİĞER KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ ....	8
A- VERGİ PSİKOLOJİSİ.....	9
B- VERGİ UYUMU .....	11
1- Vergi Uyumu Modelleri.....	12
2- Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Vergi Uyumundaki Rolü- Basit Düşünsel Bir Model ....	13
C- KAYIT DIŞI EKONOMİ.....	15
D- VERGİ ZİHNİYETİ VE VERGİ KÜLTÜRÜ.....	17
IV- VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKI KONUSUNDA YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR ....	18
A- SONG VE YARBOROUGH’UN BASİT VERGİ UYUMU MODELİ .....	19

B- DORNSTEIN’İN VERGİ BİLİNCİ ÜZERİNE ÇALIŞMASI .....	20
C- RECKERS, SANDER VE ROARK’IN ÇALIŞMASI.....	23
D- GRASMICK VE BURSİK’İN “SUÇLULUK HİSSİ, UTANÇ VE YASAL YAPTIRIMLARIN CAYDIRICILIĞI” ÜZERİNE ÇALIŞMASI .....	24
E- SCHWARTZ VE ORLEANS’İN “YASAL YAPTIRIMLARIN CAYDIRICILIĞI VE VİCDANA SESLENMENİN KARŞILAŞTIRMALI ETKİNLİĞİ” ÜZERİNE ÇALIŞMASI .....	25
F- SARUÇ’UN “VERGİ ETİĞİNİN VERGİ KAÇIRMA ÜZERİNDEKİ ETKİSİ” ÜZERİNE ÇALIŞMASI .....	25
G- TORGLER’İN VERGİ AHLAKI ÜZERİNE ÇALIŞMALARI .....	26
<b>V- VERGİ BİLİNCİNİ VE VERGİ AHLAKINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....</b>	<b>28</b>
A- MÜKELLEFLERİN ALGILAMALARI .....	29
1- Verginin Mükellefler Tarafından Algılanışı (Mali Bağlantı) ve Mali Sömürü .....	30
2- Meşruiyet, Bağlılık, Güven ve Katılım.....	31
3- Vergi Yükü Dağılımı.....	32
4- Vergi Suçuna, Vergi Cezalarına, Vergi Denetimine ve Diğer Mükelleflere İlişkin Algılamalar .....	33
B- SOSYO-DEMOGRAFİK FAKTÖRLER .....	35
C- KÜLTÜR VE GELİŞMİŞLİK DÜZEYİ .....	36
D- VERGİ AFLARI.....	36
E- VERGİ KANUNLARININ KARMAŞIKLIĞI .....	37
F- MÜKELLEF YARDIMCILARI .....	38
G- VERGİ İNCELEMELERİ .....	39
H- VERGİ İDARESİNİN ETKİNLİĞİ .....	40

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE VE DÜNYADA

#### VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ BOYUTLARI

<b>I- TÜRKİYE’DE VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKI .....</b>	<b>44</b>
A- TÜRKİYE’DE KAYIT DIŞI EKONOMİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI.....	44
B- TÜRKİYE’DE VERGİ BİLİNCİNİ VE VERGİ AHLAKIN ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE ANKETE DAYALI AMPİRİK ÇALIŞMALARIN BULGULARI.....	47
1- Mükelleflerin Algılamaları .....	50
a- Verginin Mükellefler Tarafından Algılanışı .....	50
b- Siyasal Katılım ve Güven .....	51
c- Vergide Adalet Algılaması ve Sübjektif Vergi Yükü.....	53
d- Denetim ve Cezalara İlişkin Algılamalar .....	56
2- Sosyo-Demografik Faktörler .....	58

3- Sık Uygulanan Vergi Afları.....	61
4- Vergi Sisteminin Karmaşıklığı.....	62
5- Mükellef Yardımcıları.....	63
6- Vergi İdaresinin Etkinliği.....	65
<b>II- DÜNYADA VERGİ AHLAKI.....</b>	<b>66</b>
A- OECD'YE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ AHLAKI.....	70
B- ASYA ÜLKELERİNDE VERGİ AHLAKI.....	72
C- GEÇİŞ EKONOMİLERİNDE VERGİ AHLAKI.....	74
D- LATİN AMERİKA ÜLKELERİNDE VERGİ AHLAKI.....	75
<b>III- GELİŞMİŞ ÜLKELERDE GELİR İDARELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI</b>	
<b>ÇALIŞMALARI.....</b>	<b>77</b>
A- ABD İÇ GELİR İDARESİ: (INTERNAL REVENUE SERVICE-IRS).....	77
1- Toplam Kalite Yönetimi: IRS'in Misyonu ve Vizyonu.....	78
2- Mükellef Hakları Bildirisi.....	80
3- Mükellef Avukatı Hizmeti.....	81
4- Mükellef Asistanı ve Mükellef Eğitimi.....	82
5- Elektronik Vergi Yönetimi.....	83
B- İNGİLTERE GELİR İDARESİ (INLAND REVENUE).....	84
1- İngiltere Gelir İdaresi'nin Misyonu ve Değerleri.....	84
2-İngiltere Gelir İdaresi'nin Taahhüt ve Beklentileri.....	85
3-Vergi Ombusmanı.....	86
4-İnternet Kullanımı.....	86
C-AVUSTRALYA VERGİLENDİRME DAİRESİ (AUSTRALIAN TAXATION OFFICE-ATO).....	87
1- Avustralya Vergilendirme Dairesi'nin Öncelikleri, Stratejileri, Prensipleri.....	87
2-Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Sorumlulukları Belgesi.....	88
D-YENİ ZELANDA GELİR İDARESİ (TE TARI TAAKE).....	90
E- JAPONYA ULUSAL VERGİ AJANSI (NATIONAL TAX AGENCY-NTA).....	91

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN

#### YAPILANDIRILMASININ TOPLUMDA VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ OLUŞUMU AÇISINDAN DEĞERLENDİRMESİ

<b>I- TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI.....</b>	<b>94</b>
A- GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI SÜRECİ VE GEREĞİ.....	95
B- GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINDA EGEMEN OLAN İLKELER.....	98



1- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Özerkliği.....	98
2- Fonksiyonel ve Mükellef Odaklı Yapı.....	100
3- Performans Yönetimi.....	102
4-Yeni Teknolojilerin Kullanımı .....	104
C- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI.....	105
1- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Amaç ve Görevleri.....	105
2- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Yapısı .....	107
a- Merkez Teşkilatı .....	108
b- Taşra Teşkilatı .....	109
c- Diğer Birimler.....	110
3- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İnsan Kaynağı .....	112
<b>II- TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI</b>	
<b>ÇALIŞMALARININ VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKI AÇISINDAN</b>	
<b>DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>114</b>
A- MÜKELLEF HİZMETLERİ BİRİMİ .....	115
B- GELİR İDARESİNDE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ.....	116
1-Üst Yönetimin Desteği ve Liderliği.....	118
2-Müşteri Odaklılık/Müşteri Tatmini.....	119
3- Stratejik Planlama.....	121
4- Tam Katılım ve Takım Çalışması .....	128
5- Çalışanların Eğitimi.....	129
6-Hata Önleme/Sıfır Hata.....	130
7-Sürekli Geliştirme/İyileştirme.....	130
C- MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ.....	133
D- PERFORMANS YÖNETİMİ .....	135
E-YENİ TEKNOLOJİLERİN KULLANIMI.....	136
1- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Web Sitesi (www.gib.gov.tr) .....	137
2- Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri ve İnternet Vergi Dairesi .....	137
3- Vergi İletişim Merkezi(VİMER).....	141
4- Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi (KMBS).....	141
5- e-Posta Bilgilendirme Sistemi .....	141
F- DİĞER FAALİYETLER .....	142
<b>III- GENEL DEĞERLENDİRME.....</b>	<b>143</b>
<b>SONUÇ: .....</b>	<b>148</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>153</b>

## KISALTMALAR

<b>ABD</b>	:Amerika Birleşik Devletleri
<b>ATO</b>	:Australian Taxation Office- Avustralya Vergilendirme Dairesi
<b>AVDB</b>	:Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı
<b>BMVD</b>	:Büyük Mükellefler Vergi Dairesi
<b>BTRANS</b>	:Elektronik Bilgi Transferi
<b>DİE</b>	:Devlet İstatistik Enstitüsü
<b>DPT</b>	:Devlet Planlama Teşkilatı
<b>EBTIS</b>	:Elektronik Banka Tahsilatı Sistemi
<b>EMKAS</b>	:Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi
<b>ETA</b>	:Electronic Tax Administration- Elektronik Vergi Yönetimi
<b>GGM</b>	:Gelirler Genel Müdürlüğü
<b>GİB</b>	:Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>IMF</b>	:Uluslararası Para Fonu
<b>IR</b>	:Inland Revenue-İngiltere Gelir İdaresi
<b>IRS</b>	:Internal Revenue Service-ABD İç Gelir İdaresi
<b>ISSP</b>	:International Social Survey Programme- Uluslararası Sosyal Araş. Prog.
<b>İVD</b>	:İnternet Vergi Dairesi
<b>KDVK</b>	:Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KVK</b>	:Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>MB</b>	:Maliye Bakanlığı
<b>MOTOP</b>	:Nakil Vasıtaları Vergi Dairelerinin Otomasyon Projesi
<b>NTA</b>	:Japonya Ulusal Vergi Ajansı
<b>OECD</b>	:İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
<b>SM</b>	:Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>TKY</b>	:Toplam Kalite Yönetimi
<b>TOS</b>	:Taxpayer Opinion Survey- Mükellef Görüşü Araştırması
<b>TÜİK</b>	:Türkiye İstatistik Kurumu
<b>TÜSİAD</b>	:Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
<b>VEDOP</b>	:Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi
<b>VERİA</b>	:Veri Ambarı
<b>VUK</b>	:Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	:Yeminli Mali Müşavir
<b>WVS</b>	:World Values Survey- Dünya Değerler Araştırması

## ŞEKİL VE TABLO LİSTESİ

Şekil -1 Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Vergi Uyumundaki Rolü.....	14
Şekil-2 Kayıt Dışı Ekonomi ile Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı İlişkisi .....	16
Şekil-3 Song ve Yarborough ‘un Basit Vergi Uyum Davranışı Modeli .....	19
Şekil-4 GİB Merkez Teşkilatı Örgüt Şeması.....	108
Şekil-5 Vergi Dairesi Başkanlıkları Örgüt Şeması .....	109
Şekil-6 Gelir İdaresi Başkanlığı’nda Sürekli İyileştirmeye Yönelik Çalışma Grupları.....	131
Tablo-1 Çeşitli Vergiler ve Bağlı Değişkenlere İlişkin Vergi Bilinci.....	22
Tablo-2 Vergi kaçakçığı suçunun diğer ağır suçlar ile karşılaştırması .....	33
Tablo-3 Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini Boyutlarına İlişkin Yapılmış Bazı Çalışmalar .....	45
Tablo-4 Gelişmiş OECD Ülkeleri İle Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları .....	46
Tablo-5 Yerli Literatürde Son Yıllarda Vergi Psikolojisi Araştırma Alanında Yapılan Bazı Çalışmalar .....	49
Tablo-6 Faal Mükellef Sayıları .....	54
Tablo-7 Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	54
Tablo-8 Kaynakta Kesme Yöntemiyle Toplanan Vergilerin Dolaysız Vergiler İçindeki Payı ....	54
Tablo-9 2006-2007 Yılı İnceleme Oranları.....	57
Tablo-10 Yaş Grubuna Göre Nüfus.....	59
Tablo-11 25 Yaş ve Yukarı Yaştaki Nüfusun Eğitim Durumu.....	59
Tablo-12 25 Yaş ve Yukarı Yaştaki Nüfusun Medeni Durumu .....	59
Tablo-13 Vergi Ahlaksızlığının Gelişimi .....	68
Tablo-14 OECD’ye Üye Ülkelerde Vergi Ahlakı.....	71
Tablo-15 Asya’da Vergi Ahlakı.....	73
Tablo-16 Asya’da Kayıt Dışı Ekonomi (GSYH ve GSMH’nın Yüzdesi) .....	73
Tablo-17 Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakı .....	74
Tablo-18 Latin Amerika Ülkelerinde Vergi Ahlakı (WVS).....	76
Tablo-20 Gelir İdarelerinin Organizasyon Yapıları .....	101
Tablo-21 Vergi Dairesi Başkanlıkları.....	110
Tablo-22 GİB Merkez ve Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Yıllar İtibariyle Sayısı	112
Tablo-23 GİB Dolu/Boş Kadro Durumu .....	112
Tablo-24 2005 GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Eğitim Durumu.....	113
Tablo-25 2008 GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Eğitim Durumu.....	113

## GİRİŞ

Günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkeler için kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı önemli bir sorundur. Kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı, ülkelerin kaliteli kamu hizmeti sunmada gerçek potansiyellerini yakalamalarını zorlaştırmakta, piyasada rekabet eşitsizliğine neden olmakta, bireylerin hükümetlere duyduğu güveni azaltmaktadır.

Bu sorunla mücadele konusunda, ilk olarak, etkin denetim ve caydırıcı cezaların bireylerin vergi kaçırma konusundaki kararını etkileyebileceği ifade edilmiş, olayın sosyo-psikolojik yönü ihmal edilmiştir. İlerleyen yıllarda bu yaklaşımın yetersiz olduğu görülerek konuya sosyo-psikolojik yaklaşımlar da getirilmiştir. Bu sosyo-psikolojik yaklaşımlar içinde değerlendirebileceğimiz vergi bilinci ve vergi ahlakı konusu, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı sorununun çözümüne yeni bir boyut kazandırmıştır.

Vergi bilinci ve vergi ahlakının seviyesi ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğü arasındaki bağlantıyı araştıran çalışmalar, vergi bilinci ve vergi ahlakının yüksek olduğu toplumlarda kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının boyutlarının daha az olduğunu göstermiştir.

Bu bulgular kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede, ülkeleri yeni arayışlara ve eğilimlere yöneltmiştir. Bu arayış ve eğilimler ülkelerin gelir idarelerini; mükelleflere adil, tarafsız ve etkin hizmet verecek, mükellef memnuniyetini dikkate alacak, mükelleflere yönelik etkili iletişim ve eğitim faaliyetleri yürütecek şekilde yeniden yapılandırmasını sağlamıştır. Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasındaki bu yeni eğilim mükellef odaklı yapılanma modeli olarak ifade edilmektedir.

Ülkemizde de elli yıldan daha fazla bir süreyi kapsayan gelir idaresinin yeniden yapılandırma serüveni, yerli ve yabancı uzmanlar, sivil toplum kuruluşları ve uluslararası kuruluşların da katkısı ile 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Kanunla

yeni bir boyut kazanmış olup, diğer ülkelerin gelir idarelerinin yeniden yapılanmasındaki tecrübeler dikkate alınarak, ülkemizde de gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında mükellef odaklı bir anlayış temel alınmıştır.

Çalışmamızın amacı, gelir idaresinin, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçaklığı ile mücadele etmek için, yeni eğilimler çerçevesinde yeniden yapılandırılmasının, toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumuna katkısını değerlendirerek, bu konuda yapılması gerekenleri ortaya koymaktır.

Çalışmamızda, bireylerin vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesinin ölçümü ile ilgili bir sınırlama ile karşılaşmıştır. Vergi bilincini ve vergi ahlakını ölçmek konusunda yerli ve yabancı literatürde, araştırmamıza uyarlayabileceğimiz bir ölçme yöntemi mevcut değildir. Diğer taraftan anket yöntemiyle yapılacak bir ölçümün başarılı olması, anket hazırlama, uygulama ve değerlendirme konusunda uzun vadeli bir çalışmayı ve uzmanlığı gerektirmektedir. Bu nedenlerle çalışmamızda, ülkemizdeki vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesi ile ilgili olarak yaygın varsayımlara, yani kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının tahmini boyutlarına başvurulmuştur.

Çalışmamızın birinci bölümünde vergi bilinci ve vergi ahlakı konusu teorik çerçevede ele alınarak; öncelikle vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları açıklanmakta, konunun öneminden, diğer kavramlarla ilişkisinden ve bu konuda yapılmış çalışmalardan bahsedildikten sonra, vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde etkili olan faktörler incelenmektedir.

İkinci bölümde, Türkiye’de ve dünyada vergi bilincinin ve vergi ahlakının boyutları ele alınmaktadır. Türkiye’de vergi bilincinin ve vergi ahlakının seviyesine ilişkin varsayımlarda bulunabilmek için kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının tahmini boyutlarından yararlanılmakta, ayrıca karşılaştırılabilir veriler ışığında ülkelerin vergi ahlakı seviyeleri kıyaslanmaktadır. Son olarak ise, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerin

gelir idarelerinin yeniden yapılandırılması kapsamında yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmektedir.

Üçüncü bölümde ise, Türkiye’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılması öncesinde gelişen süreçle ilgili kısa bilgiler verilerek, yeniden yapılandırma sonrasında oluşan yapı ve bu yapının oluşumunda etkili olan ilkelerden bahsedilmektedir. Ayrıca bu süreçte yapılanlar ve yapılamayanlar, toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşması açısından değerlendirmektedir.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **VERGİ BİLİNCİNE VE VERGİ AHLAKINA TEORİK YAKLAŞIM**

### **I-TANIM**

Yerli literatürde kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile ilgili çoğu kitap ve makalede ya sorunun nedeni olarak; “vergi bilincinin ve vergi ahlakının yerleşmemesi” ya da çözüm önerisi olarak; “vergi bilinci ve vergi ahlakı yerleştirilmelidir” şeklinde ibareler ile vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları son yıllarda sık sık karşımıza çıkmaktadır.

Verginin devletler için önemi göz önüne alındığında, vergi gelirlerinin azalmasının nedeni ya da vergi gelirlerinin artırılmasında çözüm önerisi olarak sunulan bu iki kavram üzerinde daha ayrıntılı çalışmalar yapılması gerekmektedir. Bu ayrıntılı çalışmalara da kuşkusuz bu iki kavramın tanımı yapılarak başlanmalıdır.

### **A- Vergi Bilinci**

Çağdaş vergilemede en etkin yol, beyan usulüdür. Bu usul mükelleflerin kendi kendilerini vergileme usulü olarak da adlandırılmaktadır. Beyan usulünün dayanak noktası, mükellefin vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin belirleyeceğidir. Ancak, beyan usulünün başarılı olması, geniş ölçüde mükellefin vergi bilincine ve idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırmada göstereceği başarıya bağlıdır. Vergi idaresinin, sayıları günümüzde milyonlarla ifade edilen mükellefleri teker teker ele alıp inceleyemeyeceği gerçeği göz önünde bulundurulduğundan, burada en önemli görev mükelleflere düşmektedir. Buna göre

başarılı bir vergilemenin temel şartı, mükelleflerdeki vergi bilincinin geliştirilmesidir<sup>1</sup>.

Vergi bilinci kavramı ile ilgili literatürde çok sayıda tanıma rastlanmamakla birlikte karşılaştığımız bazı tanımlar şöyledir;

Miriam Dornstein, vergi bilincini(tax consciousness),“bir verginin farkında olmak” şeklinde tanımlamıştır<sup>2</sup>.

Mehmet Emin Narta’ ya göre vergi bilinci, “devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu giderlerinin karşılanması için, vatandaşların, elde ettiği gelirlere veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini, fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmalarıdır”<sup>3</sup>.

Abdurrahman Akdoğan’a göre ise, “kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir”<sup>4</sup>.

Yukarıdaki tanımlarda vergi bilinci kavramıyla ilgili olarak vurgulanan iki husus göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki mükelleflerin vergilerle ilgili farkındalığıdır. Bunu daha geniş şekilde mükelleflerin, vergi mevzuatı ve uygulaması konusunda bilgi sahibi olması(mali bilgi) olarak da ifade edebiliriz. Diğer ise daha çok Türkçe literatürdeki tanımlarda vurgulanan, mükelleflerin verginin neden alındığını bilmesidir.

---

<sup>1</sup> Yusuf SÜRMEŒ, “Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü”, **Sayıştay Dergisi**, Ocak- Mart 1992, S:7,s.26-27

<sup>2</sup> Miriam DORNSTEIN, “Taxes:Attitudes and Perceptions and Their Social Bases”, **Journal of Economic Psychology**, 8, 1987, s.59 ve bkz. İnci USER, “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, **Marmara Üniversitesi**, İstanbul, 1992, s.44 (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

<sup>3</sup>Mehmet Emin NARTA,“Vergi Bilinci”, **Düzce Defterdarlığı 17. Vergi Haftası Etkinlikleri** [www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi\\_haftasi/vergi%20bilinci.htm](http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm) (Erişim:26.01.2007)

<sup>4</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2006, s.180



## B- Vergi Ahlakı

İlk vergi ahlakı araştırmaları 1960'lar boyunca "Köln vergi psikolojisi okulu" (Cologne school of tax psychology) tarafından yürütülürken, araştırmacılar tarafından vergi ahlakı kavramı çoğunlukla ihmal edilmiştir. Birkaç çağdaş bilim adamı makale ve kitaplarında vergi ahlakı kavramından bahsetmiş, ancak sadece seçkin bir kaçı vergi ahlakını ayrıntısıyla incelemiştir<sup>5</sup>.

1990'larda vergi ahlakı etrafındaki olgular giderek artarak dikkat çekmiştir. Vergi uyumu literatüründe, ceza ve denetim olasılığının düşük olmasına rağmen pek çok insanın neden vergisini ödediği ana bir soru olmuştur<sup>6</sup>.

Literatürde, çoğu araştırmacı tarafından vergi ahlakı, vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır<sup>7</sup>.

Günter Schmölders dar anlamda vergi ahlakını, "vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet" olarak tanımlamıştır<sup>8</sup>.

Werner Gueth ve Rupert Sausgruber çalışmalarında vergi ahlakını, "bedavacı bireysel bir dürtüye karşı kamu hizmetlerini finanse etmeye yönelik vergi ödeme eğilimi" olarak ifade etmiştir<sup>9</sup>.

Young-Dahl Song ve Tinsley E. Yarborough, vergi ahlakını "vatandaşların mükellef olarak devletle ilişkilerini yürüttüğü, davranış normları" olarak tanımlamış

---

<sup>5</sup> James ALM, Benno TOGLER, "Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe", **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2004-14, s.5

<sup>6</sup> Benno TORGLER, "Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance", **Dissertation der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften**, 2003, s.6

<sup>7</sup> TORGLER, a.g.t., s.5 ve Coşkun Can AKTAN, "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", içinde: **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.126

<sup>8</sup> Günter SCHMÖLDERS, **Genel Vergi Teorisi**, Çev.: Salih TURAN, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.107

<sup>9</sup> Werner GUETH, Rupert SAUSGRUBER, "Tax Morale And Optimal Taxation", **CESIFO Working Paper**, No. 1284, 2004, s.16, [www.CESifo.de](http://www.CESifo.de) (Erişim: 26.10.2007)

ve vergi ahlakının uyum davranışı üzerinde kayda değer bir etkisi olduğunu belirtmiştir<sup>10</sup>.

Akdoğan'a göre ise, "mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine vergi ahlakı denilmektedir. Vergi bilinci ile iç içe bir kavram olan vergi ahlakı, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirilmesi ile anlam kazanır"<sup>11</sup>.

Son olarak Halil Seyidoğlu vergi ahlakını, "gelir kazananların vergilerini yasaya uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları" şeklinde tanımlamıştır<sup>12</sup>.

## II- VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ ÖNEMİ

Vergi bilincinin ve vergi ahlakının önemi, en başta verginin devletler için ifade ettiği anlamda kendini göstermektedir. Günümüzde vergiler, ülkelerin bütçelerinde önemli bir ağırlığa sahip olan ve vazgeçilemez gelir kaynaklarıdır. Diğer taraftan sürekli bir artış içinde olan kamu harcamalarını finanse etmek ülkeler için her geçen gün daha da zorlaşmaktadır. Harcamalardaki bu artışı, vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle her zaman vergilerle tam anlamıyla finanse etmek mümkün olamamakta, ve devletler bu finansman açığını borçlanma yoluyla kapatmak zorunda kalmaktadır.

İşte vergi bilincinin ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesinin devletler açısından önemi, tam da bu nokta kendini göstermektedir. Vergi bilinci ve vergi ahlakı yerleşmiş olan toplumlarda mükellefler vergiye karşı olumsuz davranış göstermeden vergi borçlarını titizlikle ödemektedir. Buna karşılık vergi bilinci ve vergi ahlakı yerleşmemiş olan ülkelerde mükellefler vergiyi bir yük olarak

<sup>10</sup> Young-Dahl SONG, Tinsley E. YARBOROUGH, " Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey", **Public Administration Review**, Vol. 38, No. 5 (Sep.- Oct., 1978), s.444

<sup>11</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.181

<sup>12</sup> Halil SEYİDOĞLU, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Güzem Can Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2002, s.696

algılamakta ve her fırsatta bundan kurtulmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla bir ülkedeki vergi bilinci ve vergi ahlakının düzeyi vergi tahsilatını etkileyen önemli bir faktördür<sup>13</sup>.

Diğer taraftan vergi bilincinin ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesinin gelir idareleri açısından da faydası söz konusudur. Vergi bilincinin ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesi “mükellefin mükellefle oto-kontrolü”nü sağlayacaktır. Yani mükellefler önce kendilerini, sonra etraflarındaki mükellefleri denetleyecekler, ayrıca etraflarındaki mükellefler tarafından da denetlendiklerini bileceklerdir. Bu durum gelir idarelerinin denetim yükünü hafifletecektir.

Son olarak, vergi bilincinin ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesinin bireylere olan faydasından da bahsetmek mümkündür. Vergi bilincinin ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesine paralel olarak vatandaşların hükümetlerden beklentileri artacaktır. Ayrıca vatandaşlar hükümet politikalarını daha fazla sorgulamaya başlayacaktır. Kısaca vergi bilinci ve vergi ahlakı yüksek olan mükellefler aynı zamanda, bilinçli birer vatandaş olacaktır.

### III- VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ DİĞER KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ

Vergi bilinci ve vergi ahlakı konusu, mali literatürde fazlaca ele alınmamakla birlikte, konusu vergi psikoloji, vergi uyumu, kayıt dışı ekonomi ile ilgili olan makale ve kitaplarda, bu kavramlara rastlamak mümkündür.

Çalışmamızın bu kısmında, vergi bilincinin ve vergi ahlakının, sıkça bir arada kullanıldığı vergi psikolojisi, vergi uyumu, kayıt dışı ekonomi, vergi kültürü ve vergi zihniyeti gibi kavramlarla ilişkisini açıklamaya çalışacağız.

---

<sup>13</sup> Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.211

## A- Vergi Psikolojisi

Vergi psikolojisi ile asıl anlatılmak istenen mükellef psikolojisidir. Bilindiği üzere vergi olayı, vergi alacaklısı konumundaki devlet ile vergi borçlusunu konumundaki mükellef arasındaki ilişkiden ortaya çıkmaktadır<sup>14</sup>.

Vergi psikolojisi, başlı başına bir bilim dalı değil, bireyler ve grupların vergileri algılayışı, değerlendirışı ve gösterdikleri tepkilere eğilen bir araştırma alanıdır. Vergi psikolojisinin kullandığı yöntemler sosyal psikolojik; araştırdığı kavramlar ise kısmen mali kısmen psikolojiktir<sup>15</sup>.

Vergi bilinci ve vergi ahlakı da, mükelleflerin algı, tutum ve hatta davranışları ile ilgili kavramlardır. Bu nedenle vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları vergi psikolojisi araştırma alanı içinde odaklanılan konular arasında yer almaktadır. Dolayısıyla vergi psikolojisi içinde kullanılan sosyal psikolojik kavramlara ve yöntemlere, vergi bilinci ve vergi ahlakı araştırmalarında sık sık başvurulmaktadır. Bu anlamda çalışmamızda da sıkça kullanacağımız bu kavram ve yöntemlerden kısaca bahsetmek gerekmektedir.

Bu kavramlardan ilki algılama kavramıdır. Algılama “bir şeyin farkına varma ve farkına varılan şeye bilgi sistemimiz içinde bir yer bularak yakıştırma ve söz konusu olguyu nitel ve nicel olarak yargılayıp değerlendirme süreci” şeklinde ifade edilmektedir<sup>16</sup>.

Bir diğer kavram ise tutumdur. Tutum, bir bireye atfedilen ve onun bir psikolojik obje ile ilgili düşünce, duygu ve davranışlarını düzenli bir biçimde oluşturan bir eğilimdir<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> Hilmi ÇOBAN, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme:Denizli Örneği”, **Pamukkale Üniversitesi**, Denizli, 2004, s.28 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

<sup>15</sup> İnci USER, “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, **Marmara Üniversitesi**, İstanbul, 1992, s.24 (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

<sup>16</sup> M. Şerif ŞİMŞEK, Tahir AKGEMCİ, Adnan ÇELİK, **Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış**, Adım Matbaacılık ve Ofset, Konya, 2003, s.93

<sup>17</sup> Çiğdem KAĞITÇIBAŞI, **Yeni İnsan ve İnsanlar**, Evrim Yayınevi, 10.Basım, İstanbul, 1999, s.102

Genel olarak ele alındığında, insan davranışları, yaşanan olaylardan sağlanan algı ve bu algı ile oluşan tutuma göre oluşmaktadır<sup>18</sup>. Bireyin bir davranışı yapip yapmama kararı, belli koşulların oluşturduğu, bir karar alanında gerçekleşir<sup>19</sup> ve yapılan araştırmalar, yüksek bilincin(farkındalığın) tutum-davranış ilişkisini güçlendirdiğini göstermektedir. Bilincin yüksek olması kısaca şu anlama gelir: “Harekete geçmeden önce, dur ve düşün. Bu konuda neyin doğru olduğuna inanıyorsun, bunu düşün ve inandıklarının doğrultusunda nasıl davranman gerektiğine karar ver”<sup>20</sup>.

Diğer taraftan vergi psikolojisi alanında en sık kullanılan yöntemlerden birisi anket yöntemidir. Sosyal psikolojik tüm çalışmalarda olduğu gibi vergi psikolojisinde yapılan anket çalışmalarında da öncelikle anketin yöntemi(posta anketleri, internet anketi, telefon anketi, karşılıklı görüşme vb.) ile hedef kitle belirlenip mükelleflerden oluşan örneklem büyüklüğü saptanır ve mükelleflere genellikle vergi ile ilgili sorularla birlikte mükelleflerin sosyo-demografik(yaş, cinsiyet, medeni hal, mesleki durum, eğitim seviyesi, gelir düzeyi) özellikleri ilgili uzman kişilerce hazırlanmış sorular yöneltilerek, farklı sosyo-demografik özelliklerde mükelleflerin vergi ile ilgili konulardaki tutumları ölçülmeye çalışılır.

Ancak ankete dayalı ampirik çalışmaların başarıya ulaşabilmesi için uzman kişilerce uygulanması ve katılımcıların sorulara samimi cevaplar vermesini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir. Vergi konusunda yapılan anket çalışmalarında katılımcıların samimi cevaplar verip vermediği konusunda şüphe duymamak mümkün değildir. Çünkü sorulan şey sadece yasadışı değil aynı zamanda hassas ve utanç verici olarak da algılanabilmektedir<sup>21</sup>. Nitekim vergi ile ilgili yapılan bir çok çalışmada anket sonuçları ve gerçekte bilinen sonuçlar karşılaştırıldığında bunların aralarında büyük farklar olduğu ortaya çıkmıştır<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002, s.117

<sup>19</sup> Hüsnü ERKAN, **Ekonomi Sosyolojisi**, Barış Yayınevi, 5. Baskı, İzmir, 2004, s.30

<sup>20</sup> KAĞITÇIBAŞI, a.g.e., s.114

<sup>21</sup> Naci Tolga SARUÇ, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2003, S:178, s.153

<sup>22</sup> Naci Tolga SARUÇ, “Mükellefin Gelir Vergisini Kaçırma Konusunda Yapılan Ampirik Çalışmaların Bir Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları**, Aralık 2002, S:171, s.101

## B- Vergi Uyumu

Batı literatüründe, vergi mükelleflerinin vergi idaresine çok fazla iş düşmeden, kendi rızaları ile doğru beyanda bulunmalarını sağlayan faktörler ve bunların mükelleflerin beyanlarına etkileri konusunda yapılan çalışmalar genel olarak “Tax Compliance” adı altında yürütülmektedir. “Tax Compliance” İngilizce sözlüklerde vergi ödeme istekliliği şeklinde ifade edilmektedir. Bu ifadenin yerleşmiş Türkçe bir karşılığı bulunmamakla<sup>23</sup> birlikte Türkçe literatürde yapılan çalışmalarda genellikle, “Tax Compliance” ve “Tax Non-compliance” terimleri sırasıyla "vergi uyumu" ve “vergi uyumsuzluğu” şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi uyumu; mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin cari vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesidir. Bir başka deyişle vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunu tam olarak beyan etmesidir<sup>24</sup>.

Vergi uyumsuzluğu ise, yukarıda yapılan tanımın aksine, vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da bilmeyerek yüksek getirilmesini ifade eder. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da yüksek gösterilmesinden veya yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık ve benzeri diğer nedenlerden kaynaklanabilir<sup>25</sup>. Bazı yazarlar istenmeyen hataları (eksik veya fazla bildirim) vergi uyumsuzluğu kavramı içinde tanımlamışken, diğerleri bu tanıma karşı çıkmıştır<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> Ali ÇELİKKAYA, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", **E-akademi Dergisi**, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim: 24.12.2006)

<sup>24</sup> Niyazi ÖZPEHRİZ, "Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler", **Vergi Dünyası**, Mart 2005, S:283, s.90

<sup>25</sup> ÖZPEHRİZ, a.g.m., s.90

<sup>26</sup> H. Hüseyin BAYRAKLI, N. Tolga SARUÇ, İsa SAĞBAŞ, "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", **E-Yaklaşım**, Haziran 2004, S:11(19. Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ)

## 1- Vergi Uyumu Modelleri

Mükelleflerin vergiyi ödeme ya da kaçırma kararını nasıl verdikleri ve bu kararı verirken hangi faktörlerin etkili olduğu soruları, özellikle yabancı literatürde cevapları bulunmak istenen önemli sorulardır. Yabancı literatürde, vergi uyumu modelleri (models of tax compliance) ya da karar verme modelleri (decision-making models) başlıkları altında mükelleflerin vergiyi ödeme ya da kaçırma kararını nasıl verdiklerini ve bu kararı verirken nelerin etkili olduğunu ortaya koymak amacıyla farklı yaklaşımlar-modeller<sup>27</sup> ortaya atılmıştır.

Bu modeller içinde en eski ve en iyi bilinen modellerden birisi Michael G. Allingham ve Agnar Sandmo'nun(1972) modelidir. Bu yazarlar öncelikle yüksek vergi oranlarının daha fazla ya da daha az uyuma yol açıp açmadığıyla ilgilenmişlerdir<sup>28</sup>. Bu model sonraki yıllarda başka bilim adamları tarafından geliştirilerek literatürde Allingham-Sandmo modeli, klasik model, geleneksel yaklaşım, beklenen fayda modeli gibi isimlerle anılmaya başlanmıştır. Bu modele göre mükelleflerin vergiye uyum kararını; mükelleflerin denetim geçirme olasılığı, mükelleflerin yakalanması durumunda ödeyeceği cezaların seviyesi, mükelleflerin risk alma eğilimi, vergi oranları gibi değişkenler belirlemektedir<sup>29</sup>.

Ayrıca bu modelde mükelleflerin, rasyonel hareket ettiği, ceza ve denetleme oranı gibi faktörlerin sayısal değerlerini tam olarak bildiği ve fayda fonksiyonlarının sadece gelirden ibaret olduğu varsayılmaktadır<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> **Modeller** belli bir gerçeğin basite indirgenerek amaca uygun biçimde kurulmuş biçimdir. Modeller, gerçeğin daha basit bir biçimde yeniden kurularak yorumlanması ve anlaşılmasına hizmet eden araçlardır. Oluşturulan modelin gerçeğe yakınlık derecesine göre **reel modeller** ile **ideal-düşünsel model** ayrımı yapılır. Reel modeller, gerçeğin, belli bir ölçekte küçültülerek yeniden kurulmuş biçimdir. Modelin yapısının gerçek olaya uyması, yapılan açıklamaları test ederek yanlışlamaya açık olmasını sağlar. İdeal-düşünsel modeller ise, belli bir gerçeğe yaklaşabilmek için temsili olarak kurulmuş modellerdir. Bunların kuruluş yapısı gerçek olaydan farklı olduğu için test edilmeleri ve dolayısıyla yanlışlanmaları mümkün değildir. Bkz.:Hüsnü ERKAN, **Ekonomi Sosyolojisi**, Barış Yayınevi, 5. Baskı, İzmir, 2004, s.23,24

<sup>28</sup> James ANDREONI, Brian ERARD and Jonathan FEINSTEIN, "Tax Compliance", **Journal of Economic Literature**, Vol., XXXVI (June 1998), s.823

<sup>29</sup> Mehmet TUNCER, "Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 2002 Cilt:57, S:3, s.110, Ömer Faruk BATIREL, "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum", **Vergi Dünyası**, Mart 1996, S:175, s.53 ve AKTAN, a.g.m., s.126

<sup>30</sup> BAYRAKLI, SARUÇ, SAĞBAŞ, a.g.m.,

Model, vergi beyanını etkileyen bazı faktörleri açıklamada yardımcı olmakla birlikte bazı açılardan yetersiz kalmaktadır. Örneğin mükellefin denetlenme oranı, ceza oranı gibi değişkenlerin değerini tam olarak bildiği varsayılmaktadır. Gerçek hayatta bireyin bu değişkenleri tahmin etmesi oldukça güçtür. Yapılan birçok çalışmada kayıt dışı ekonomide çalışan kişilerin denetlenme oranını gerçekte olduğundan çok daha düşük olarak algıladıkları sonucu bulunmuştur. Ayrıca vergi kaçağı ile iş gücü arasındaki karşılıklı ilişkiyi göze almadığı için kullanım alanı sınırlı kalmaktadır. Örneğin, mükellef yakalanmadan vergi kaçakçılığında bulunmuşsa, gelirinde bir artış olacak bu da onun işgücü arzını etkileyecektir. Modelin bir diğer zayıf yönü ise kişiler arasındaki etkileşimi göz önüne almamasıdır. Bir sosyal grup içinde bir çok kişi vergi kaçırma faaliyetinde bulunuyorsa, bu o kişideki adalet duygusunu zedeleyerek bireyi vergi kaçırmaya doğru yönlendirebilecektir<sup>31</sup>.

Ayrıca model yakalanan insanların karşılaşacağı utanç, özsaygı ve sosyal statü kaybı vb. maliyetleri göz ardı etmektedir. Bu maliyetler toplumdan topluma ve bireyden bireye değişmektedir. Devlet yönetiminin sevilmemesi nedeniyle vergi kaçakçılığına göz yumulan bir toplumda, vergi kaçırnanlar takdir edilebilir ve bu yüzden vergi kaçakçılığı ile ilgili sosyal maliyetler düşük ve hatta negatif olabilir. Vergi kaçakçılığının tabu olduğu toplumlarda ise, bu maliyetler daha yüksek olabilecektir<sup>32</sup>.

## **2- Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Vergi Uyumundaki Rolü- Basit Düşünsel Bir Model**

Bu kısımda son olarak yukarıda özetlediğimiz model ve görüşlere ek olarak vergi bilincinin ve vergi ahlakının vergi uyumundaki yeri ve önemi hususunda görüşlerimizi yansıtan ve şekil yardımı ile açıklamaya çalıştığımız bir düşüncel modele yer vereceğiz.

---

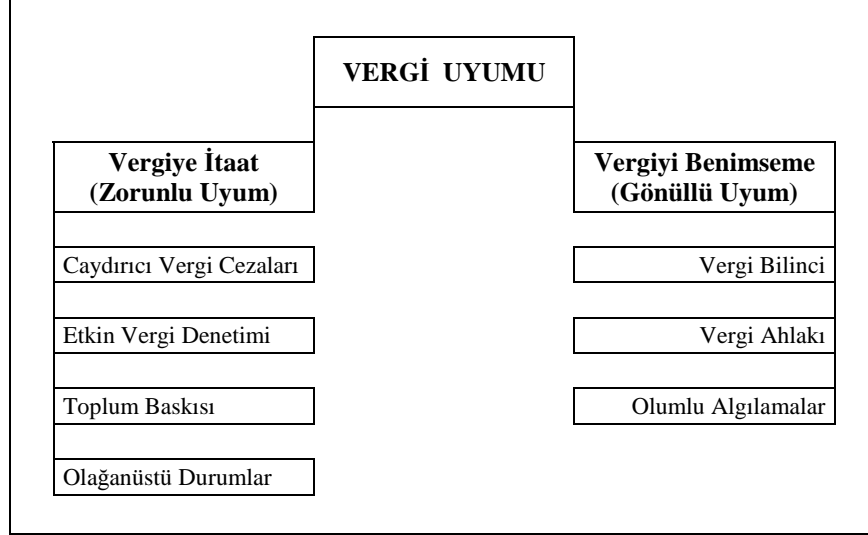
<sup>31</sup> BAYRAKLI, SARUÇ, SAĞBAŞ, a.g.m.,

<sup>32</sup> Vito TANZİ, Parthasarathi SHOME, "A Primer on Tax Evasion", *Imf Working Paper*, 1993/21, s.5



Modelimizde vergi uyumunu, vergiye itaat ve vergiyi benimseme ya da bir diğere ifade ile zorunlu uyum ve gönüllü uyum şeklinde ikiye ayırarak incelemeye çalışacağız(Şekil-1).

**Şekil -1 Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Vergi Uyumundaki Rolü**



**Not:** Şekil Çiğdem KAĞITÇIBAŞI, **İnsan ve İnsanlar**, Evrim Yayınevi, 10.Bası, s.98' deki şekilden esinlenerek geliştirilmiştir.

Şeklimizden de anlaşılacağı üzere modelimizde mükelleflerin vergiye uyum sağlamalarının altında iki neden yatmaktadır. Bu iki nedenden ilki caydırıcı bir takım unsurlar ile mükelleflerin itaate zorlanmaları(vergiye itaat), diğeri ise vergiyi ödemeye değer bulmaları(vergiyi benimseme)dir. İlk durumda mükellefler caydırıcı vergi cezaları, etkin vergi denetimi, toplum baskısı ve savaş, doğal afet gibi olağanüstü nedenler ile aslında ödemeye değer bulmadıkları vergileri tam ve doğru bir şekilde ödemeye zorlanmaktadır. Aslında vergi sistemi ve uygulamasına ilişkin olumsuz algıları nedeniyle vergiye uyum sağlamama tutumu içindeki mükellefler, yukarıdaki zorlayıcı etkenler nedeniyle tutumlarının aksine bir davranış sergilemeye mecbur bırakılmaktadır.

Diğere durumda ise verginin toplanma amacını bilen ve bu amaca inanan, ödeyecekleri vergileri adil ve eşit olarak algılayan mükellefler vergiyi ödemeye değer bulmakta, yani vergiyi benimsemektedir. Kısaca vergiyi benimsemede vergi bilinci ve vergi ahlakı yanında mükelleflerin vergi sistemi ve uygulamasına ilişkin olumlu algılamaları etkili olmaktadır. İşte gönüllü uyumdan anlaşılması gereken de

kanımızca budur. Ayrıca vergiyi benimsemeye, vergiye itaatine aksine mükelleflerin tutum ve davranışları arasında bir paralellik söz konusudur.

### **C- Kayıt Dışı Ekonomi**

Literatürde kayıt dışı ekonomi için çok farklı isimler kullanılmaktadır: Gayri resmi (unofficial), enformel (informal), düzensiz (irregular), paralel (parallel), ikinci (second), yeraltı (underground,), yasadışı (illegal), gizli (hidden), görünmeyen (invisible), kayıtlı olmayan (unrecorded) ve gölge (shadow) ekonomi. Bir çok dilde en sık olarak kullanılan terim kara (black) ekonomi terimidir<sup>33</sup>.

İsmi gibi tanımı hususunda da bir konsensüs yoktur. Amaca bağlı olarak çok farklı tanımlamalar yapılmaktadır<sup>34</sup>. “Genel olarak bir tanım yapmak gerekirse, kayıt dışı ekonomi, gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür”<sup>35</sup>. Daha dar bir biçimde ise, kayıt dışı ekonomi, ulusal hesaplara dahil edilmemiş gelirler toplamı olarak ya da kazanılmış fakat vergi idaresine bildirilmemiş gelirler toplamı olarak tanımlanabilir<sup>36</sup>.

Coşkun Can Aktan Türkçe literatürde kayıt dışı ekonomi tanımlarında çok önemli farklılıklar ve karmaşıklıklar olduğunu belirterek, milli gelir hesaplarına dahil edilemeyen yasal veya yasal olmayan ekonomik faaliyetlerin “Kayıt Dışı Ekonomi” olarak adlandırılabilirliğini ifade etmiştir. Bu tanımlamadan hareketle Kayıt dışı ekonomiyi “Saklı Ekonomi” ve “Gizli Ekonomi” olmak üzere iki alana ayıran Aktan’a göre; saklı ekonomi, milli gelir hesaplarına dahil edilemeyen yasal ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü alandır. Örneğin, öz tüketime yönelik olarak

---

<sup>33</sup> Hakan ÇETİNTAŞ, Hasan VERGİL, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 2003, Cilt:4, S:1, s.16

<sup>34</sup> ÇETİNTAŞ, VERGİL, a.g.m., s.16

<sup>35</sup> Türkmen DERDİYOK, “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini”, **Türkiye İktisat Dergisi**, Mayıs 1993, S:14, s.54.

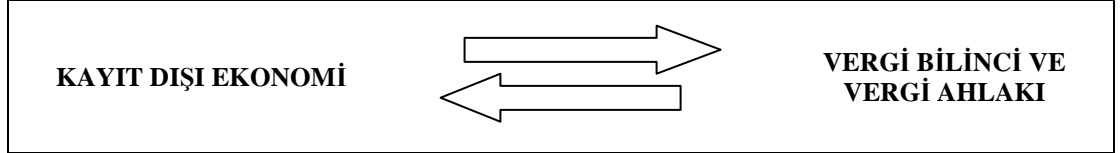
<sup>36</sup> Vito TANZİ, “The Underground Economy”, **Finance & Development**, December 1983, s.10

yürütülen faaliyetler bu türdendir. Diğer taraftan gizli ekonomi ise, yasal olmayan ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü alandır<sup>37</sup>.

Konuyu vergileme açısından da ele alan Aktan, araştırmasında kullandığı “vergi dışı piyasa ekonomisi” kavramını, hem kayıtlı hem de kayıt dışı ekonomide vergi dışı kalan ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetler dolayısıyla devletlerin uğramış olduğu vergi kaybı olarak ifade etmiştir. Vergi dışı piyasa ekonomisi sadece vergilendirilemeyen işlem ve faaliyetleri kapsamakta olup, hem vergi kaçakçılığı hem de vergiden kaçınma dolayısıyla vergi dışı kalan işlem ve faaliyetleri incelemektedir<sup>38</sup>.

Kayıt dışı ekonomi ile vergi bilinci ve vergi ahlakı arasında çift yönlü bir ilişkinin olduğunu söyleyebiliriz. Benno Torgler, Dünya Değerler Anketi (World Values Survey-WVS) verilerini kullanarak, vergi ahlakı ile kayıt dışı ekonominin derecesi arasında önemli bir negatif ilişkinin var olduğunu bulmuştur<sup>39</sup>. Yani toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakının yerleşmemesi kayıt dışı ekonominin seviyesinin artmasına neden olabilecektir.

**Şekil-2 Kayıt Dışı Ekonomi ile Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı İlişkisi**



Diğer taraftan kayıt dışı ekonomin derecesi de vergi bilinci ve vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir. Bruno S. Frey, kayıt dışı ekonomiye ilişkin bir makalesinde kayıt dışı ekonomi ile vergi ahlakı arasında bu türden bir ilişkiyi gösteren şu sözlere yer vermiştir<sup>40</sup>:

<sup>37</sup> Coşkun Can AKTAN, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi”, içinde: **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.193

<sup>38</sup> AKTAN, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi”, s.192,195

<sup>39</sup>TORGLER, a.g.t., s.256

<sup>40</sup>Bruno S. FREY, “Gölge Ekonomi ve İktisat Politikası”, (Çev.: Aykut KİBRİTÇİOĞLU), **Ekonomik Yaklaşım**, 1994, Cilt:5, S:13, s.91

*“Kötümserler, gölge ekonomi yüzünden vergi (ödeme) ahlaki zarar göreceği ve azalan vergi gelirleri devletin iflasına yol açacağı için, mevcut ekonominin ve toplumun çökmesinden korkmaktadırlar.”*

#### **D- Vergi Zihniyeti ve Vergi Kültürü**

Schmölders, dar anlamda tanımladığı vergi ahlaki kavramını vergi zihniyeti kavramının genel çerçevesi içine oturtmuş ve vergi zihniyeti kavramını, “vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır” olarak tanımlamıştır. Söz konusu bu tavır; Schmölders göre halktan halka, zamandan zamana ve hatta mekandan mekana (şehir ve köyde) belirgin bir şekilde görülebilen ve hatta ölçülebilen farklılıklar göstermektedir<sup>41</sup>.

Diğer taraftan vergi kültürü, genellikle geçiş ekonomileri için kullanılan bir kavram olmakla birlikte günümüz gelişmiş ekonomilerinin zaman içinde vergi kültürünün ne şekilde geliştiğini inceleyen çalışmalar da mevcuttur<sup>42</sup>.

Birger Nerre’ye göre spesifik bir ülke için vergi kültürü(tax culture), o ülkenin ulusal kültürü içinde tarihsel olarak yerleşen, sürekli etkileşimleri nedeniyle birbirine bağlı ve bağımlı olan vergi sistemi ve onun pratik uygulaması ile ilişkili resmi ve resmi olmayan kurumlar bütünüdür. Buna tanıma göre vergi kültürü, vergileme kültürü(culture of taxation) ve vergi ödeme kültürünü(tax-paying culture) de kapsayan daha geniş bir kavramdır<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup>SCHMÖLDERS, a.g.e., s.107

<sup>42</sup>Birger NERRE, “Tax Culture Shock in Japan”, **GAPE Discussion Papers**, No:65, s.14’den aktaran Ekrem KARAYILMAZLAR, “Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Vergi Kültürü:Türkiye Örneği”, **H.Ü. İİBF Dergisi**, 2004, Cilt:22, S:2, s.268

<sup>43</sup> Birger NERRE, “The Concept of Tax Culture”, **Annual Meeting of the National Tax Association**, Baltimore, MD, USA, November 8-10, 2001, s.12

Vito Tanzi ise, bir ülkenin vergi kültürünü, mükelleflerin vergi bilincinin(tax consciousness) gelişimi olarak yorumlamakta<sup>44</sup> ve 1990'larda geçiş ekonomilerindeki mali reformların başarısızlığını, planlı ekonomilerde vergi kültürünün gelişmemesine bağlamaktadır<sup>45</sup>. Planlı ekonomide vergi kültürünün gelişmemesini ise planlı ekonominin, çoğu bireyin vergi idaresi ile asla doğrudan ilişki kurmadığı, çoğu verginin insanlardan saklandığı ve çoğu bireyin, büyük bir kısmını dolaylı olarak ödedikleri vergilerin farkına asla varamadığı bir ortam oluşuna bağlamaktadır<sup>46</sup>.

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere vergi kültürünün gelişmesinde mali aldanmanın önemli bir rolü söz konusudur. Mali aldanma özellikle kamusal faaliyetlerin maliyetlerini ifade eden vergilerin seçmenler tarafından eksik algılanması sorunudur. Bu sorunun nedenleri arasında eksik enformasyon, asimetrik enformasyon, verginin görünmezliği ve açık finansmanın boyutu yer almaktadır<sup>47</sup>.

#### IV- VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKI KONUSUNDA YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR

Vergi uyumu literatüründe, ceza ve denetim olasılığının düşük olmasına rağmen pek çok insanın vergisini tam olarak ödemediğinin görülmesi yeni yaklaşımların gündeme gelmesine neden olmuştur. Böylelikle Allingham-Sandmo modeli yanı sıra mükelleflerin uyum ya da uyumsuzluk kararını nasıl aldığı ve hatta mükelleflerin hangi koşullarda rasyonel davrandığı sorularını cevaplayabilmek için sosyal psikolojik metot ve yaklaşımlar ileri sürülmüştür<sup>48</sup>.

<sup>44</sup> Birger NERRE, "The Concept of Tax Culture", s.5 ve KARAYILMAZLAR, a.g.m., s.269

<sup>45</sup> Vito TA N Zİ, "Transition and the Changing Role of Government", **Finance & Development**, June 1999, s.22

<sup>46</sup> Vito TANZI and George TSIBOURIS, "Fiscal Reform Over Ten Years of Transition", **IMF Working Paper**, WP/00/113, 2000, s.14

<sup>47</sup> Dilek DİLEYİCİ, "Vergileme, Algılama ve Mali Aldanma", içinde: **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.173-188

<sup>48</sup> Schmolders, Köln'de on yıllık süreçte yapılan çalışmalar hakkında bilgi verdiği makalesinde rasyonel davranış analizlerinin, sosyal ve psikolojik metotları kullanan davranış araştırmalarından yararlanabileceğini ifade etmiştir. Ayrıca hangi kişilerin, hangi şartlar altında rasyonel bir davranış gösterdiklerinin ancak, davranış araştırmaları sayesinde tespit edilebileceğini ileri sürmüştür. bkz: Günter SCHMÖLDERS, "Köln'deki On Yıllık İktisadi ve Sosyal Davranış Araştırması", Çev: Hayri S. ÜRGÜPLÜ, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 16. Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968, s.158

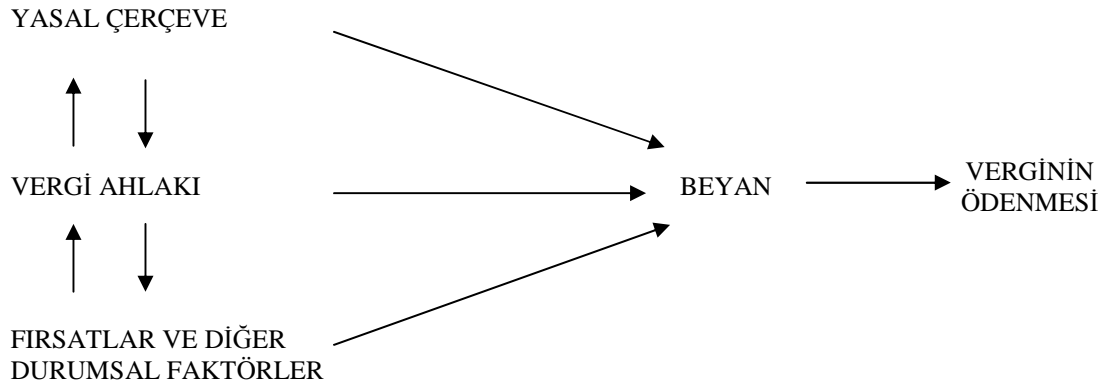
Bu sosyal psikolojik metot ve yaklaşımlar arasında ise, özellikle mükelleflerin uyum sürecine vergi ahlakı yönünden yaklaşan model ve görüşler önemli bir ağırlığa sahiptir. Vergi bilinci ve vergi ahlakının vergi uyumundaki rolünü göstermek açısından bu model ve görüşlerden bazılarını özetleyemeye çalışacağız.

### A- Song ve Yarborough'un Basit Vergi Uyumu Modeli

Vergi ahlakı üzerine ilk çalışmalardan birisi Song ve Yarborough tarafından 1978 yılında yapılmıştır<sup>49</sup>. Song ve Yarborough, vergi ahlakı ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi de açıklayan basit bir vergi uyumu modeli geliştirmiştir.

Song ve Yarborough 'un basit vergi uyumu davranışı modeline göre; beyan ve nihayetinde ödemeyi içeren gönüllü uyum, üç ana faktör tarafından belirlenmektedir. Bunlar; tüm yasal çerçeve, vatandaşların vergi ahlakı ve özel bir zamanda ve yerde gelişen diğer durumsal faktörlerdir(Şekil-3).

**Şekil-3 Song ve Yarborough 'un Basit Vergi Uyumu Davranışı Modeli**



**Kaynak:** Song ve Yarborough, a.g.m., s.44

Yasal çerçeve, sırasıyla (1) uygulanan kanunların meşruluğu, (2) yasaların uygulanması sürecinin etkinliği ve (3) vatandaşların kanuni yükümlülüklerini anlaması ve kabul etmesi tarafından biçimlenmektedir. Gönüllü uyumu kolaylaştıran ya da engelleyen durumsal faktörler ise, gelir düzeyi, işsizlik oranı, vergi oranları ve vergi yönetim birimlerinin etkinliğini içermektedir. Nihayet vatandaşların mükellef

<sup>49</sup> SONG, YARBOROUGH, a.g.m., s.442-452

olarak devletle ilişkilerini yürüttüğü, davranış normları anlamına gelen vergi ahlakı, uyum davranışı üzerinde kayda değer bir etkiye sahip olmaktadır. Bütün bu faktörler kati derecede bir biriyle ilişkilidir. Yasal çerçeve vergi ahlakını etkilemekte ve vergi ahlakı standartları da durumsal faktörlerden etkilenmektedir.

Ayrıca Song ve Yarborough, Kuzey Doğu Carolina'da şehir iskan planından rasgele seçim metodu ile 640 hane seçerek, bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Anketörler vasıtasıyla, seçilen 640 adrese anketler ulaştırılmış, buna karşın geri gönderilmeyen anketler ve cevaplamadaki başarısızlıklar nedeniyle çalışmada 287 (%44.8) anket kullanılabilmiştir.

Bu çalışmanın sonucunda ankete katılanlara 0 ile 100 (50' üzeri puan, pozitif vergi ahlakını, 50'nin altı ise negatif vergi ahlakını göstermektedir) arasında puanlar verilerek vergi ahlakı düzeyleri değerlendirilmiştir. Çalışmaya dahil edilenlerin ortalama vergi ahlakı puanı 60.4 olarak bulunmuştur.

Ayrıca bu çalışmada gelir seviyesi, insanların genel güvensizliği, politik etkinlik, eğitim düzeyi, yaş, cinsiyet, medeni hal, mesleki durum, inanç ve ırk gibi pek çok değişkenin vergi ahlakı üzerindeki etkisi de araştırılmış, cinsiyet, mesleki durum, inanç ve parti üyeliği ile vergi ahlakının seviyesi arasında bir ilişki bulunamamıştır. Vergi ahlakı ile ilişkisi ölçülen diğer değişkenlerden bazılarında çalışmamızın ileriki bölümlerinde değinilecektir<sup>50</sup>.

## **B- Dornstein'in Vergi Bilinci Üzerine Çalışması**

Dornstein, İsrail'de 360 aile reisi ile gerçekleştirdiği çalışmada<sup>51</sup> üç ana konuya odaklanmıştır. Bu konular; mükelleflerin vergi bilinci; vergi sistemi ile içindeki spesifik vergilerle ilgili mükelleflerin memnuniyeti ve mükelleflerin vergi sisteminin adilliği hakkındaki algılarıdır.

---

<sup>50</sup> Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, bu çalışmada bazı değişkenlerin nasıl ölçüldüğü konusunda ayrıntılı bilgi bulunmaması ve vergi ahlakı puanlamasının objektif olmaktan çok subjektif ölçülere dayanması nedeniyle çalışmayı eleştirmişlerdir. Bkz.: BAYRAKLI, SARUÇ, SAĞBAŞ, a.g.m.,

<sup>51</sup> DORNSTEİN, a.g.m., s.55,76

Bu çalışmada, vergi bilinci, “bir verginin farkında olmak” olarak tanımlanmış ve bu nedenle vergi bilincinin bir verginin kendiliğinden hatırlanmasına bakılarak ölçülebileceği ifade edilmiştir. Bu gerekçeden hareketle vergi bilincini ölçebilmek amacıyla katılımcılara aşağıdaki sorular yöneltilmiştir:

“(1) Geçmiş yıllar boyunca, hatırlayabildiğiniz kadarıyla, hangi vergileri ödediniz? Lütfen bu vergileri teker teker belirtiniz. (**aktif hatırlama**)

Yukarıdaki sorunun yanıtında bahsedilmiş vergiler kaydedildikten sonra görüşmeci aşağıdaki soruya geçmiştir.

(2) ve son yıllarda aşağıdaki vergilerden herhangi birini ödemediğiniz oldu mu?(**pasif hatırlama**). Burada görüşmeci tarafından, katılımcıya sorulan ilk soruda katılımcının ödediğini belirttiği ya da henüz bahsetmeyi unuttuğu bütün vergiler listelenmiştir.”

Bu sorular ışığında çeşitli vergilerle ilgili vergi bilinci aşağıdaki formül yardımı ile, her bir vergi için aktif ve pasif hatırlama oranı hesaplanarak ölçülmüştür. Daha yüksek oran, daha yüksek vergi bilincini ifade etmektedir.

$$R = \frac{\text{Aktif Hatırlama}}{\text{Aktif + Pasif Hatırlama}} \quad 0 \leq R \leq 1$$

Çalışmanın sonucunda, vergi bilincinin, bu konudaki genel varsayımlardan daha karmaşık bir fenomen olduğu ve bu konu üzerinde yapılan çoğu varsayımın doğru olmayabileceği vurgulanmıştır. Örneğin yaygın varsayımlarda, bizzat yükümlülere tahsil edildiği için dolaysız vergilerin(gelir vergileri, emlak vergileri, veraset ve intikal vergisi), mal ve hizmetlerin satıcıları tarafından tahsil edilen dolaylı vergilerden(satış vergileri, katma değer vergisi ve stopaj usulüyle alınan vergiler) daha görünür olduğu ve bu nedenle dolaysız vergilerde bilinç düzeyinin



daha yüksek olduğundan bahsedilir. Ancak çalışmada gelir vergisi haricindeki dolaysız vergilerdeki bilinç düzeyinin, mal ve hizmetler üzerindeki vergiler ve katma değer vergisi gibi dolaylı vergilerdeki bilinç düzeyinden daha yüksek olmadığı sonucuna ulaşılmıştır(Tablo-1).

**Tablo-1 Çeşitli Vergiler ve Bağlı Değişkenlere İlişkin Vergi Bilinci**

	Gelir Vergileri	Emlak Vergileri	Mal ve Hiz. Üzerindeki Vergiler	Katma Değer Vergisi	Gayrimenkul Değer Artış Vergileri	Veraset ve İntikal Vergisi	Seyahat Vergisi
<b>Ortalama</b>	0.97	0.44	0.64	0.65	0.44	0.46	0.37
<b>Sosyo-Eko. Durum</b>							
Yüksek	0.95	0.76	0.71	0.74	0.41	0.54	0.34
Orta- Yüksek	0.98	0.63	0.69	0.66	0.35	0.33	0.32
Orta-Orta	0.99	0.65	0.61	0.75	0.56	0.25	0.45
Orta-Düşük	0.97	0.64	0.65	0.49	0.64	0.80	0.65
Düşük-Düşük	0.93	0.62	0.41	0.24	0.25	0.33	0.00
<b>Eğitim Seviyesi</b>							
0-8 İlk Eğitim Yılı	0.96	0.61	0.50	0.59	0.23	0.14	0.40
9-12 İlk Eğit. Yılı Kolej/İlk	0.98	0.70	0.64	0.70	0.45	1.00	0.20
Akademik Üniv. İkinci/Üçüncü	0.96	0.65	0.68	0.68	0.45	1.00	0.43
Akademik Üniv.	1.00	0.72	0.72	0.65	0.60	1.00	0.45
<b>Mesleki Durum</b>							
Serbest Meslek	1.00	0.73	0.71	0.67	0.40	0.43	0.25
Ücretli	0.98	0.64	0.62	0.61	0.44	0.44	0.37
İşsiz	0.95	0.69	0.62	0.63	0.47	0.50	0.50
<b>Aylık Gelir</b>							
500-3000	0.96	0.64	0.71	0.52	0.44	0.40	0.44
3001-4000	1.00	0.58	0.62	0.65	0.23	0.50	0.24
4001-5000	0.94	0.72	0.60	0.66	0.63	0.50	0.24
5001-6000	1.00	0.71	0.64	0.76	0.36	0.40	0.39
6001-15000	0.98	0.75	0.67	0.71	0.36	0.75	0.39
15000+	0.97	0.68	0.65	0.69	0.57	0.38	0.41
<b>Etnik Köken</b>							
İsrail	1.00	0.75	0.75	0.81	0.50	0.46	0.43
Merkez/Doğu							
Avrupa	0.95	0.67	0.60	0.60	0.43	0.53	0.39
Batı Avrupa/ Kuzey Amerika	0.96	0.56	0.60	0.59	0.38	0.20	0.26
Orta Doğu	1.00	0.64	0.60	0.45	0.43	ödemedi	0.13

**Kaynak:** DORNSTEİN, a.g.m., s.61

Çalışmada sosyo-ekonomik durum, eğitim seviyesi, mesleki durum gibi bağlı değişkenlerin vergi bilinci üzerindeki etkilerinde de genel kanının aksine bulgulara ulaşılmıştır. Yaygın varsayımlarda, genellikle eğitim ile vergi bilinci arasında pozitif

bir ilişki kurulmasına rağmen, Dornstein'in çalışmasında böyle bir ilişki, gelir, emlak ve seyahat vergileri gibi yüksek derecede görünür vergilerde tespit edilememiştir.

Ayrıca vergi bilincinin, mülk sahibi sınıflar ile yüksek harcayanlar arasında daha yüksek olduğu, gayrimenkul değer artış vergileri ve seyahat vergisi ile ilgili olarak ise orta sınıflar arasında bilinç seviyesinin göreceli olarak yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Mal ve hizmetler üzerindeki vergilerle ilgili olarak en düşük vergi bilinci orta gelir aralığında, buna karşın gelir aralığının her iki ucuna doğru daha yüksek bilincin olduğu ileri sürülmüştür.

Çalışmada kendi işinde çalışanlar, ücretliler ve işsizler karşılaştırıldığında; kendi işinde çalışanların, gelir vergisi, emlak vergisi, mal ve hizmetler üzerindeki vergiler ve katma değer vergisi açısından diğerlerine göre daha bilinçli, veraset ve intikal vergisi, gayrimenkul değer artış vergileri ve seyahat vergileri açısından ise diğerlerine göre daha az bilinçli olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

İrksal olarak vergi bilinci ile ilgili bulgular arasında, emlak vergileri, mal ve hizmetler üzerindeki vergiler, katma değer vergisi, değer artış vergileri ve seyahat vergilerinde İsrail kökenliler arasında göreceli olarak yüksek seviyede vergi bilinci bulunmuştur. Diğer taraftan bu vergilerle(emlak vergisi istisna) ilgili olarak Araplar arasında göreceli olarak düşük seviyede vergi bilinci bulunmuştur.

### **C- Reckers, Sander ve Roark'ın Çalışması**

Philip M. J. Reckers, Debra L. Sander ve Stephen J. Roark (1994) tarafından yapılan, Arkansas'ta 350 hane halkına posta yoluyla ve ancak 205 hane halkının cevaplayarak geri gönderdiği bir çalışmada<sup>52</sup>, önce çalışmaya katılan kişilerden, vergi kaçırın bir kişi ile ilgili bir olay verilerek, bu olaydaki kişi ve olayla ilgili empati kurlmaları istenmiştir. Çalışmaya katılanlara altı ölçekli (1=kesinlikle

<sup>52</sup> Philip M. J. RECKERS, Debra L. SANDERS, Stephen J. ROARK, "The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance", **National Tax Journal**, 1994, Vol:47 No:4, s.825-836

katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=kısmen katılmıyorum, 4=kısmen katılıyorum, 5=katılıyorum, 6=kesinlikle katılıyorum) cevap seçenekleri sunulurken, aynı durumla karşılaşmaları durumunda aynı yolu izleyip izlemeyecekleri ve miktarı ne olursa olsun vergi kaçırmayı ahlaki bir sorun olarak değerlendirip değerlendirmedikleri sorulmuştur.

Bu çalışmanın sonucunda, vergi uyumu ile vergi kaçakçılığına ilişkin ahlaki inanışlar arasında tutarlı bir ilişkinin olduğu ileri sürülmüş ve vergi kaçakçılığını ahlaki bir konu olarak gördüklerinde, bireylerin vergi vaziyetleri ne olursa olsun vergi kaçırma olasılıklarının azaldığı iddia edilmiştir. Diğer taraftan vergi kaçakçılığını ahlaki bir konu olarak görmeyen bireylerin ise çevresel (vergi oranı ve stopaj vb.) faktörlerden etkilendiği ifade edilmiştir.

#### **D- Grasmick ve Bursik'in "Suçluluk Hissi, Utanç ve Yasal Yaptırımların Caydırıcılığı" Üzerine Çalışması**

Harold G. Grasmick ve Robert J. Bursik (1990) tarafından yapılan bir çalışmada<sup>53</sup> ise Souhwestern'de yüz yüze görüşmek üzere rehberden rasgele seçilen 360 kişiden ancak %60'ı ile görüşme yapılabilmiş ve araştırmaya katılanlara ilk aşamada üç suç; vergiden kaçınma, ufak hırsızlık(20 dolardan az) ve içkili araba kullanma ile ilgili olarak bu üç suçu gelecekte işlemeyi tasarlayıp tasarlamadıkları sorulmuştur. Cevap olarak ise çalışmaya katılanlara evet ya da hayır olmak üzere iki ölçekli cevap seçenekleri sunulmuştur.

İkinci aşamada önce suçluluk hissi, utanma ve yasal yaptırımların caydırıcı etkilerini ölçmek amacıyla öncelikle bu suçları işlemeleri halinde suçluluk hissedip hissetmeyecekleri, toplum nazarında utanç (mahcubiyet ve saygınlık kaybı) yaşayıp yaşamayacakları, yakalanabileceklerini düşünüp düşünmedikleri sorulmuş, daha sonra ise suçluluk hissetmeleri, utanmaları ya da yakalanmaları halinde, bu durumun hayatlarında nasıl büyük bir problem yaratacağı sorulmuştur.

---

<sup>53</sup> Harold G. GRASMICK, Robert J. BURSIK, JR., "Conscience, Significant Others, And Rational Choice: Extending The Deterrence Model", **Law and Society Review**, 1990, Vol: 24, No: 3, s. 837-862.

Sonuç olarak üç suçta da (vergiden kaçınma, ufak hırsızlık, içkili araba kullanma), suçluluk hissinin caydırıcı etkisinin utanç ve yasal yaptırımların etkisinden daha fazla olduğu ve özellikle vergi kaçakçılığı ve alkollü araç kullanma suçlarında, suçluluk hissinin, doğrudan en büyük etkiye sahip olduğunu ileri sürülmüştür. Bu çalışmalarını ile Grasmick ve Bursik, kanunlara uyumu sağlayan içsel kontrolün(vicdan=suçluluk hissi,utanma) önemine dikkat çekmişler ve en azından bir yere kadar kendi kendini cezalandırma korkusunun, yasadışı davranışın beklenen faydasını azaltacağını ve böylelikle içsel kontrolün(vicdan) canlandırılabilceğini ileri sürmüşlerdir.

#### **E- Schwartz ve Orleans'ın “Yasal Yaptırımların Caydırıcılığı ve Vicdana Seslenmenin Karşılaştırmalı Etkinliği” Üzerine Çalışması**

Richard D. Schwartz ve Sonya Orleans, yasal yaptırımların caydırıcılığı ve vicdana seslenmenin karşılaştırmalı etkinliğini araştırmışlardır. Öncelikle mükellefler, vicdana seslenme grubu, tehdit grubu ve kontrol grubu olmak üzere üç gruba ayrılmış ve beyannameler doldurulmadan bir ay önce, mükelleflerle siyasi ve vergisel sorunlar hakkında görüşmeler yapıp, deneysel olarak yönlendirici sorular sorulmuştur. Bir ay sonra örnek grupların vergi beyanlarına bakıldığında yaptırım grubunda 181 dolarlık, vicdan grubunda 804 dolarlık ve kontrol grubunda 87 dolarlık ortalama gelir bildirim artışları olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışma, vicdana seslenmenin mutlaka tehditlere üstün geldiğine delil teşkil etmemekte birlikte vicdana seslenmenin kesinlikle üzerinde ayrıntılı düşünülmesi gerektiğini göstermektedir<sup>54</sup>.

#### **F- Saruç'un “Vergi Etiğinin Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi” Üzerine Çalışması**

Naci Tolga Saruç tarafından deney ve anket yöntemleri kullanarak Türkiye'nin çeşitli bölgeleri ile İngiltere'deki toplam 161 Türk vatandaşı üzerinde

---

<sup>54</sup> Cemalettin UÇAK, “Vergilendirme Psikolojisi”, **Vergi Dünyası**, 1997, S:189, s.34, Orijinal Eser İçin bkz.: Richard D. SCHWARTZ, Sonya ORLEANS, “On Legal Sactions”, **University of Chicago Law Review**, 1967, Vol.:34, s.274-300

yapılan çalışmada<sup>55</sup>, katılımcılara gerçek hayattaki vergi beyannamesine benzeyen beyannameler verilerek gelirlerini her ay beyan etmeleri istenmiştir. Beyan edilen gelirden vergi ödenmiş, buna karşın beyan edilmeyen gelirden (gizlenen) her hangi bir vergi alınmamıştır. Ama her ay için önceden duyurulan oranlarda vergi denetimleri yapılarak, eğer gelirin eksik beyan edildiği gözlenmiş ise yine önceden bildirilen ceza oranlarına göre kaçırılan vergi miktarı üzerinden ceza uygulanmıştır. Çalışmada 161 katılımcıdan 144'ü bir veya birden fazla ayda gelirlerini olduğundan daha düşük beyan etmiş, 17 kişi ise deneyler sırasında tamamen dürüst davranarak gelirlerinin tamamını beyan etmiştir.

Çalışmanın sonucunda, vergi kaçıran grup ile kaçırmayan grup arasında vergi ahlakı bakımından istatistiksel anlamlı farklar bulunarak, vergi ahlakının vergi kaçakçılığı üzerinde önemli bir etkisi olduğu ve yüksek vergi ahlakına sahip kişilerin vergi kaçırmadığı, düşük ahlakı olanların ise vergi kaçırdığı ileri sürülmüştür.

## **G- Torgler'in Vergi Ahlakı Üzerine Çalışmaları**

Torgler, son yıllarda vergi ahlakı konusunda önemli pek çok çalışmaya imza atmış bir araştırmacıdır. Vergi ahlakı konusunda bir tezi ve pek çok makalesi olan Torgler'in, hemen hemen vergi ahlakı ile ilgili her konuda çalışmaları bulunmaktadır.

Torgler, çalışmalarında başta Dünya Değerler Araştırması (World Values Survey-WVS)<sup>56</sup> olmak üzere, Latinobarómetro<sup>57</sup>, Uluslararası Sosyal Araştırma Programı( International Social Survey Programme-ISSP)<sup>58</sup> ve Mükellef Görüşü

---

<sup>55</sup> Naci Tolga SARUÇ, "Vergi Etiğinin Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi:Deney ve Anket Yöntemiyle Yapılan Bir Araştırma", **Vergi Sorunları**, Mayıs 2003, S:176, s.156-166

<sup>56</sup> **Dünya Değerler Aaraştırması (World Values Survey-WVS)**: Dünya çapında insanlar arasında inanç sistemleri ve değerler üzerine karşılaştırmalı bilgi toplayan, sosyo-kültürel ve politik değişimleri inceleyen bir ankettir. İlk olarak 1981 yılında yapılan Dünya Değerler Araştırması'na, 1990-1991, 1996-1997, 2001 ve 2001-2002 yıllarında olmak üzere dört kez Türkiye'de Boğaziçi Üniversitesi vasıtasıyla katılmıştır. bkz: [www.worldvaluessurvey.org/](http://www.worldvaluessurvey.org/)

<sup>57</sup> **Latinobarómetro**:1996 yılından buyana, on yedi Latin Amerika ülkesinde uygulanan yıllık umumi düşünce anketidir.

<sup>58</sup> **Uluslararası Sosyal Araştırma Programı (International Social Survey Programme-ISSP)**:1983 yılında başlamış çoğu Avrupa ülkesi olan otuzdan fazla ülkenin katıldığı ve yukarıdakilere benzer yıllık bir programdır.

Araştırması (Taxpayer Opinion Survey-TOS)<sup>59</sup> verilerinden sıklıkla yararlanmaktadır.

Torgler'in tek başına ve diğerleri ile birlikte yaptığı çalışmalar ve ulaştığı sonuçlardan bazılarını şu şekilde özetleyebiliriz: Torgler tezinde ve pek çok makalesinde farklı toplumlarda vergi ahlakının seviyesini ölçmeye çalışmıştır<sup>60</sup>. Diğer taraftan vergi ahlakı ile kayıt dışı ekonomi arasında negatif bir ilişkinin olduğunu ileri sürmüştür, vergi ahlakını kavramak için üç anahtar faktörün ele alınmasının önemli olduğunu iddia etmiştir. Bu anahtar faktörler ise, (1) ahlaki kurallar ve düşünceler, (2) adalet ve (3) idare-mükellef ilişkisidir<sup>61</sup>.

Torgler, Friedrich Schneider ile birlikte, bir ülkedeki kültürel farklılıkların vergi ahlakı üzerindeki etkilerini incelediği çalışmada, Avrupa'da bu türden kendi içinde kültürel çeşitliliğe sahip İsviçre, Belçika ve İspanya ülkelerini ele almıştır. Sonuç olarak İsviçre'de kültür ile doğrudan demokrasi arasında güçlü bir etkileşim olduğu, doğrudan demokrasinin de vergi ahlakı üzerinde güçlü bir etkisinin olduğu ileri sürülmüştür. Belçika'da Flaman sakinler ile Valonlar arasında küçük farklılıklar gözlenmesine rağmen Flamanların Valonlar'a göre daha düşük vergi ahlakına sahip olduğu ileri sürülmüştür, diğer taraftan İspanya'da ise en düşük vergi ahlakının Navarralıların'da olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca 1990'da diğer İspanya vatandaşlarına göre en düşük vergi ahlakına sahip Baskıların vergi ahlakında 1990-1995 yılları arasında güçlü bir artış olduğu ileri sürmüştür<sup>62</sup>.

Geçiş ekonomileri üzerine yaptığı bir çalışmada ise yolsuzlukların algılanan büyüklüğü ile vergi ahlakının seviyesi arasında yüksek bir ilişki olduğunu gözlemiştir. Buna göre yolsuzluğun algılanan seviyesinin, vergi ahlakı üzerinde negatif bir etkisi söz konusu olacaktır. Ayrıca geçiş ekonomilerinde, geçiş sürecinin

---

<sup>59</sup> **Mükellef Görüşü Araştırması (Taxpayer Opinion Survey-TOS)**:1987 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde toplanan, mükelleflerin vergi sistemi, İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service- IRS), vergi kaçaklığı v.b. konulardaki düşünce ve değerlendirmelerini içeren bir bilgi setidir.

<sup>60</sup> Bu konuyla ilgili ikinci bölümde daha ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.

<sup>61</sup> TORGLER, a.g.t., s.8-13,81

<sup>62</sup> Benno TORGLER, Friedrich SCHNEIDER, "Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries", **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No. 2004 – 17, s.1-38

güvenilir kurumlar yaratmak için bir fırsat olduğunu belirten Torgler, bu ülkelerde kamu hizmetlerinin yürütülmesinde standartların ve yüksek şeffaflığın yaratılması, hükümet üyelerinin ve kamu görevlilerinin takdir yetkilerinin sınırlandırılması gibi yolsuzluğa karşı stratejilerin vergi ahlakını artırmak için anahtar araçlar olabileceğini ileri sürmüştür. Buna ek olarak vergi ahlakını artırmak için bir diğer anahtar aracın ise doğrudan demokratik katılımın olabileceğini ifade etmiştir<sup>63</sup>. Ayrıca Torgler , doğrudan demokratik katılımın yanında, devlete ve yasal sisteme güvenin vergi ahlakı üzerinde önemli pozitif bir etkisi olduğunu ifade etmektedir<sup>64</sup>.

Çalışmalarında sosyo-demografik faktörlerin de vergi ahlakı üzerindeki etkilerini inceleyen Torgler, genel olarak daha yaşlı olmanın vergi ahlakını pozitif etkilediği, kadınların erkeklere göre, evlilerin bekarlara göre daha yüksek, serbest çalışanların ise tam zamanlı çalışanlara göre daha düşük bir vergi ahlakına sahip olduğu bulgularına ulaşmıştır<sup>65</sup>.

## **V- VERGİ BİLİNCİNİ VE VERGİ AHLAKINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Önceki kısımlarda vergi uyumu, kayıt dışı ekonomi ve vd. ile vergi bilinci ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi açıkladıktan sonra, bu kısımda vergi bilincini ve vergi ahlakını etkileyen bir takım faktörleri inceleyeceğiz.

Bu faktörlere geçmeden önce, Akdoğan'ın ifade ettiği gibi “vergi bilinci ile iç içe bir kavram” olan vergi ahlakı üzerinde vergi bilincinin önemli bir etkisinin olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır<sup>66</sup>. Şöyle ki vergiyi neden ödemesi gerektiğinin farkında olan mükelleflerin, bu bilince sahip olmayan mükelleflere göre, vergi ödeme konusundaki içsel motivasyonları daha yüksek olacaktır. Diğer taraftan

---

<sup>63</sup> Benno TORGLER, “Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries”, **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No. 2004 – 05, s.1-24

<sup>64</sup> Benno TORGLER, “Tax Morale and Institutions”, **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2003-09, s.1-36

<sup>65</sup> TORGLER, “Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries”, s.1-24

<sup>66</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.181

vergi bilincini ve vergi ahlakını etkileyen faktörler arasında da, vergi bilinci ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiye benzer, “iç içe” bir ilişki söz konusudur. Bu faktörlere ilişkin açıklamalarda bu ilişkilere de değinilecektir.

Ayrıca bu faktörlere ilişkin açıklamalar, yapılmış birtakım deneysel çalışmalarla örneklendirilerek desteklenmeye çalışılacaktır. Ancak bu örnekler dikkate alınırken, literatürdeki benzer başka çalışmalarda farklı veri setleri ve farklı analiz teknikleri kullanılmasından dolayı zıt sonuçların elde edilmiş olduğu görülmektedir<sup>67</sup>.

### **A- Mükelleflerin Algılamaları**

Vergileme ile algılama arasında çok yakın bir ilişki söz konusudur. Bireyleri vergi ödemeye yönelten ya da onları vergi ödemekten uzaklaştıran etkenlerin pek çoğu bireylerin vergiyi nasıl algıladıkları ile alakalıdır<sup>68</sup>.

Mükelleflerin vergi hususundaki algılamaları; genel olarak devlete ve hükümet politikalarına bakışından, mükelleflerin vergi olgusunu nasıl algıladığına, toplanan vergilerin hükümetler tarafından nasıl kullanıldığına, vergi suç ve cezaları ile vergi denetimine ilişkin değerlendirmelerine, çevrelerindeki diğer mükelleflere, daha özelde ödedikleri vergiler nedeniyle hissettikleri vergi yüklerine kadar pek çok konuya bağlıdır.

Ayrıca mükelleflerin yukarıda bahsettiğimiz hususlardaki algıları, sahip oldukları sosyo-demografik(yaş, cinsiyet, medeni hal, eğitim vb.) özelliklerine göre de farklılaşabilmektedir.

---

<sup>67</sup> Bu konuda bkz. Naci Tolga SARUÇ, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2003, S:178, s.152-165 ve Naci Tolga SARUÇ, “Mükellefin Gelir Vergisini Kaçırma Konusunda Yapılan Ampirik Çalışmaların Bir Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları**, Aralık 2002, S:171,s.100-110

<sup>68</sup>Coşkun Can AKTAN, Hilmi ÇOBAN, ”Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler” içinde: **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.152



## 1- Verginin Mükellefler Tarafından Algılanışı (Mali Bağlantı) ve Mali Sömürü

Bilindiği gibi modern anlamda vergi herhangi bir faydanın değişimine dayanmaksızın, yalnızca devletin egemenlik haklarının bir göstergesi olarak ve ödeme gücü ilkesine göre toplanan bir mali yükümlülük şeklinde algılanmaktadır. Vergilemeye ilişkin çağdaş tanımlarda da yer alan bu “karşılıksız olma özelliğine karşın, verginin mükellefler tarafından kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algılanması vergi uyumu açısından önemli sonuçlar doğurabilmektedir<sup>69</sup>.

James Alm, Gary H. McClelland ve William D. Schulze tarafından kaleme alınan ve “İnsanlar Vergileri Neden Öder?” başlığını taşıyan çalışmada, insanların vergi kaçırmak için fırsatları olduğu(denetim olasılığı ve cezalar düşük olduğu) halde neden vergilerini ödedikleri araştırılmıştır. Çalışmada, bu koşullarda bile, bazı bireylerin vergiler ile finanse edilen kamu mallarına değer verdiği için uyum sağladığı sonucuna ulaşılmıştır<sup>70</sup>.

Kısacası vergiyi kamu hizmetlerinin bir bedeli gibi algılamak vergiye bakışı olumlu yönde, vergiyi devlet tarafından zorla alınan bir yük, bir ceza gibi algılamak vergiye bakışı olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle vergiler ile kamu hizmetleri arasında bir ilişki (mali bağlantı) kurulması, insanların vergi ödemeyi daha ihtiyatlı değerlendirmesini sağlayacaktır. Aksi halde vergilerin olumsuz algılanması, insanların vergi ödeme isteğini azaltarak vergi alanındaki kayıt dışı ekonominin artmasına yol açacaktır<sup>71</sup>.

Vergilerin kamu hizmetlerinin bedeli olarak algılanması da tek başına mükelleflerin vergi bilincini ve vergi ahlakını olumlu etkilemek için yeterli değildir. Vergiyi kamu hizmetlerinin bedeli olarak gören mükellefler, bu noktada ödedikleri vergilerin karşılığı olan kamu hizmetlerinden yeterince ve adil bir şekilde yararlanmak isteyeceklerdir. Eğer mükellefler, kamu hizmetlerinden yeterince ya da

<sup>69</sup> TUNCER, a.g.m., s.115

<sup>70</sup> James ALM, Gary H. MCCLELLAND, William D. SCHULZE, “Why do people pay taxes?”, **Journal of Public Economics**, 1992, 48, 21-38.

<sup>71</sup> Adem BAŞOĞLU, İsa SAĞBAŞ, “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılanması: Afyonkarahisar İli Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, 2005, Cilt:VII, S:2, s.124

adil yararlanmadıkları düşüncesine kapılmışlarsa vergi ahlakı seviyelerinde azalma gerçekleşecektir. Bu hususta Frey'in aşağıdaki sözleri de bu varsayımı destekler niteliktedir<sup>72</sup>:

*“Vergi ahlakında bir iyileşme; uzun vadede yalnızca, eğer (potansiyel) vergi ödeyicileri, ödeyecekleri vergilerle finanse edilecek devlet harcamalarının, kendilerine gerçekten de bir fayda artışı getireceğine iyice inanmışlarsa doğar.”*

## **2- Meşruiyet, Bağlılık, Güven ve Katılım**

Meşruiyet ve yönetime bağlılık, yönetimin kendilerine ve diğerlerine nasıl davrandığına ilişkin vatandaşların algılamaları tarafından belirlenmekte olup, sonuçta bu algılamalar da vatandaşların yasalara uyumunu belirlemektedir. Buna göre hem fayda hem de maliyet yükleyici hizmetler sunarken yönetimin tarafsız olma ve kendilerine saygılı davranma konusunda çaba harcadığına inanan bireyler, yönetime yönelik negatif algılamalara sahip olan bireylere göre, yönetime daha büyük bir meşruiyet atfetmekte ve yasalara daha uyumlu olmaktadır<sup>73</sup>.

Diğer taraftan vergi ahlakı üzerinde, vergilendirme yetkisini elinde tutan ve toplanan gelirleri kullanan siyasal otoritenin nasıl algılandığı da son derecede belirleyicidir. Eğer bireyler ödedikleri vergilerin hizmete dönüştüğüne ve bu hizmetlerin adil bir biçimde bölüştürüldüğüne inançları kaybetmişlerse vergi ödemeyi gereksiz addedebilirler<sup>74</sup>. Bundan dolayı vergilerin kamu otoritelerince savurganca kullanıldığı veya bazı kesimlere transfer edildiği kanaatinin yaygınlaşması halinde vergi bilincinin ve vergi ahlakının mükelleflerde oluşması beklemek zordur<sup>75</sup>.

---

<sup>72</sup> FREY, a.g.m., s.104

<sup>73</sup> Tom R. TEYLER, **Why People Obey the Law**, New Haven:Yale University Press,1990, s.40-56'den aktaran: TUNCER, a.g.m, s.117

<sup>74</sup> USER, a.g.t., s.30

<sup>75</sup> Ahmet SOFUOĞLU, “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları”,**Vergi Dünyası**, Temmuz 1997, S:191, s.133

Ayrıca vatandaşların politik katılım olanaklarının geliştirilmesi de vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeyinin artırılması bakımından önemlidir. Demokrasilerin iyi işlediği toplumlarda vatandaşlar kendilerini topluma karşı çok daha sorumlu hissedebilmektedir. Bu nedenle katılımcı demokratik yaklaşımların tüm toplum kesimlerini kapsayacak şekilde geliştirilmesi vergi ahlâkının gelişmesi ve vergiye uyumun sağlanması bakımından önemlidir<sup>76</sup>.

Bu konudaki çalışmalar da doğrudan demokratik katılımın, devlete ve yasal sisteme güvenin vergi ahlakı üzerinde önemli pozitif bir etkisi olduğunu göstermektedir<sup>77</sup>.

### 3- Vergi Yükü Dağılımı

Vergi bilinci ve vergi ahlakı konusunda bir diğer önemli faktör ise mükelleflerin vergi yükünü adaletli algılayıp algılamadıkları ile ilgilidir. Vergi yükünün algılanmasıyla ilgili araştırmalar, özellikle bağımsız çalışanlarda büyük farklılıklar olduğunu, vergi yükünün algılanması ile vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişkinin olduğunu ortaya koymuştur<sup>78</sup>.

Yükümlülerin vergi yükünü hissetme dereceleri, ödenen vergi ile doğru orantılı, yükümlünün vergi ödeme gücüne göre de ters orantılı olarak değişmektedir. Vergi yükü kavramı, objektif ve sübjektif vergi yükü olmak üzere iki çerçevede ele alınmaktadır. Gerçek vergi yükü olarak da isimlendirilen objektif vergi yükü, oransal ilişkiden ibarettir. Vergi tazyiki olarak da isimlendirilen sübjektif vergi yükü ise, kişisel, sosyal, ve psikolojik birçok faktör nedeniyle, yükümlünün vergi ödeme sonrası hissettiği psikolojik baskıyı ifade etmektedir. Bu anlamda sübjektif vergi yükü, hesaplama açısından çok daha zor ve karmaşık bir yapıya sahiptir. Yükümlünün sübjektif vergi yükünü hissetme derecesi, onun vergiyi ne şekilde algılandığı ile ilişkilidir<sup>79</sup>.

<sup>76</sup> M. Erkan ÜYÜMEZ, "Vergi Ahlâkı ve Vergi Uyumu", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2007, S:49

<sup>77</sup> TORGLER, "Tax Morale and Institutions", s.1-36

<sup>78</sup> Mustafa Yaşar TINAR, **Çalışma Psikolojisi**, İzmir, 1996, s.96

<sup>79</sup> AKTAN, ÇOBAN, a.g.m., s.141

Vergi ödenmesi sonucu yükümlünün kullanılabilir geliri azalmakta, yükümlü üzerindeki vergi yüküne bağlı olarak harcama ve tasarruf yapma kararları değişmektedir. Bu nedenle vergi yükünün oranı ve vergi yükünün adil dağılımı ile ilgili olarak yükümlünün sahip olduğu olumsuz algılama, yükümlünün vergilemeye ilişkin psikolojisini ve buna bağlı olarak ortaya koyacağı tutum ve davranış biçimlerini olumsuz etkileyebilmektedir. Sonuç olarak, bireyin vergiyi gönüllü olarak ödeme veya bundan kaçınma yönündeki tutum ve davranışlarını belirleyen ana faktörlerden birisi vergi yükü algılamasıdır<sup>80</sup>.

#### 4- Vergi Suçuna, Vergi Cezalarına, Vergi Denetimine ve Diğer Mükelleflere İlişkin Algılamalar

Toplumun vergi suçlarına nasıl baktığı, toplumun vergi bilincinin ve vergi ahlakının seviyesi hakkında ip uçları verebilir. Buna göre toplumun vergi kaçırmayı ciddi bir suç olarak görmesi ve vergi kaçırانların ağır şekilde cezalandırılmasını istemesi vergi bilincinin ve vergi ahlakının yüksek olduğu şeklinde yorumlanabilir. Song ve Yarborough tarafından Amerika’da yapılan çalışmada(1978); diğer suçlarla kıyaslandığında vergi sahtekarlığının ciddi bir suç olarak algılanmadığı, vergi kaçakçılığının bisiklet hırsızlığından biraz daha ciddi bir suç olarak görüldüğü sonucuna ulaşılmıştır(Tablo-2)<sup>81</sup>.

**Tablo-2 Vergi kaçakçılığı suçunun diğer ağır suçlar ile karşılaştırması**

Aşağıdakilerden hangisi daha ciddi bir suçtur?		Aşağıdakilerden hangisi daha ciddi bir suçtur?	
Adam Kaçırma	%52.1	Kundaklama	%44.6
İçkili Araç Kullanma	%23.3	Zimmet	%31.5
Çarpıp Kaçmak	%14.2	Rüşvet	%11.9
Gasp	%11.1	Vergi Kaçakçılığı	%7.0
Vergi Sahtekarlığı	%4.6	Bisiklet Hırsızlığı	%4.4
	%105.3*		%104.4*

\* Toplamın %100’ü aşmasının nedeni; anketi cevaplayan bazı kişilerin birden fazla suç için aynı sıralamayı yapmış olmalarıdır.

**Kaynak:** Song ve Yarborough, a.g.m., s.446

<sup>80</sup> AKTAN, ÇOBAN, a.g.m., s.141

<sup>81</sup> SONG, YARBOROUGH, a.g.m., s.446

Yapılan benzer araştırmalar vergi kaçakçılığının çok yaygın veya önemsiz bir suç olduğunu düşünen mükelleflerin vergi uyumu düzeylerinin daha düşük olduğunu göstermektedir. Buradaki ana düşünce “herkes yapıyor. Ben neden yapmayım?” olmakta ve başkalarının vergi kaçırdığını bilen mükellefler daha az uyumlu olmaktadır<sup>82</sup>.

Diğer taraftan hatırlanacağı üzere Allingham-Sandmo modeline göre, vergi cezalarının seviyesi ve denetim geçirme olasılığı, rasyonel hareket ettiği varsayılan mükelleflerin vergi kaçırma konusundaki kararları üzerinde etkili olmaktadır. Ancak denetim olasılığı ve cezalarının seviyesi ne olursa olsun vergisini ödeyen, vergi bilinci ve vergi ahlakı yüksek mükelleflerin, vergi cezalarının ve denetiminin düzeyi hususundaki değerlendirmelerinin, rasyonel hareket ettiği varsayılan mükelleflerden farklı olacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

Örneğin daha sıkı denetim ve daha ağır cezalar şeklindeki vergi politikası, mükelleflerin vergi ahlaklarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik daha sıkı denetim ve ağır cezalar ima yoluyla, ve çoğu zaman da açıkça, vergi otoritelerinin birey ve firmaların vergi ahlaklarına güvenmedikleri şeklinde algılanabilmektedir. Bununla birlikte, dürüst mükelleflerce, sıkı denetim ve cezaları içeren vergi politikasının asıl olarak veya yalnızca dürüst olmayan mükelleflere yönelik olduğu algılanırsa vergi ahlakının olumsuz etkilenmeyeceği söylenebilir<sup>83</sup>.

Bununla birlikte dürüst mükelleflerin denetim ve cezaların yetersiz olduğu yönündeki kanaatleri, vergi kaçıran mükelleflerin yakalanamadığı ve yeterince cezalandırılmadığı şeklinde algılamalara yol açabilir. Diğer mükelleflere ilişkin bu tür algılamalar dürüst mükelleflerin motivasyonlarını olumsuz etkileyebilecektir.

---

<sup>82</sup> Mehmet TUNCER, Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye, **Marmara niversitesi**, 2002, s.70 (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

<sup>83</sup> Bruno S. FREY, “Tertium Datur: Pricing, Regulating and Intrinsic Motivation”, **Kyklos**, 1992, 45(2), s.161-184’den aktaran: Mehmet TUNCER, “Vergi Ahlakı -Vergi Uyumunu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2003, S:181, s.105

## B- Sosyo-Demografik Faktörler

Sosyal psikologlar tarafından sosyo-demografik faktörlerin, uyum üzerindeki etkileri hakkında pek çok teori geliştirilmiştir. Charles R. Tittle, yaşlı insanların, yaptırımların tehditlerine karşı daha duyarlı olduğunu ve ilerleyen yıllarda elde edilen maddi mallar, itibar gibi daha büyük sosyal edinimler nedeniyle, muhtemel yaptırımların maliyetinin arttığını ileri sürmektedir. Çoğu değerlendirmede de daha ileri bir yaş, önemli ölçüde daha yüksek bir vergi ahlakı ya da vergi uyumu ile ilişkilendirilmektedir<sup>84</sup>.

Diğer taraftan sosyal psikolojik araştırmalar kadınların, erkelere göre daha itaatkar ve daha az kendine güvendiğini öne sürmektedir. Bununla birlikte, şayet sosyal psikoloji geleneksel kadın rolünü temel alarak bu farklılığı ileri sürüyorsa, daha bağımsız günümüz kadın kuşağı daha düşük bir vergi ahlakı ya da vergi uyumuna sahip olacaktır. Diğer bir olasılık ise kadınların erkelere göre daha az risk alma eğiliminde olmalarıdır<sup>85</sup>.

Medeni hal hususunda ise Song ve Yarborough, kuvvetli olmasa da vergi ahlakı ile medeni hal arasında sayısal olarak kayda değer bir ilişki olduğunu bulmuştur. Bu ilişkiye göre bekar, boşanmış ya da dul kalan insanlar, evli insanlara göre daha düşük bir seviyede vergi ahlakına sahiptir. Bu duruma, evli insanlara vergi sistemlerinin daha fazla vergi kolaylığı sağlaması yanında, genellikle bekar insanların genç olması ile yine buna bağlı olarak eğitim ve gelir basamaklarının daha düşük olması neden olabilir<sup>86</sup>.

Eğitim ise, mükelleflerin vergi hukuku hakkındaki bilgileri ile ilişkilidir. İyi eğitilmiş mükelleflerin vergi hukuku ve mali ilişkiler hakkında daha çok bilgi sahibi olduğu farz edilir. İyi eğitilmiş mükellefler, devletin elde ettiği gelirler ile vatandaşlara sağladığı fayda ve hizmetlerin farkındadır ve bu yüzden uyum

---

<sup>84</sup> TORGLER, a.g.t., s.52, Orijinal Eser İçin Bkz: Charles R. Tittle, Sanctions and Social Deviance: The Question of Deterrence, **New York: Praeger**, 1980.

<sup>85</sup> TORGLER, a.g.t., s.52

<sup>86</sup> SONG, YARBOROUGH, a.g.m., s.447

seviyelerini değerlendirildiğinde daha iyi bir durumdadırlar. Diğer taraftan yüksek eğitilmiş mükellefler olası hükümet israflarının da farkında olabilirler. Ayrıca, kaçırma ve kaçınma fırsatlarını daha iyi kavramaları ve devletin vergi gelirlerini nasıl kullandığı konusunda daha eleştirel olabilmeleri nedeniyle daha az uyumlu da olabilirler<sup>87</sup>.

### C- Kültür ve Gelişmişlik Düzeyi

Vergi ahlakı kültür düzeyinin bir fonksiyonu olarak kabul edilmekte olup, ekonomik gelişme düzeyi ile paralellik arz etmektedir. Gelişmiş ülkelerde vergi ahlakının, vergi bilincine bağlı olarak, daha ileri olduğu, hatta aynı ülkenin gelişmiş ve gelişmemiş bölgeleri arasında da belirgin farklılıklar gözlemlendiği dile getirilmektedir. Örneğin, Fransa'nın ve İtalya'nın kuzey bölgeleriyle orta ve güney bölgelerinde durum bu şekildedir. Yapılan araştırmalar, bu iki ülkenin kuzey bölgelerinde vergi ahlakının diğer bölgelere oranla daha gelişmiş olduğunu doğrulamaktadır. Ancak kuzey bölgelerinin iktisadi seviyeleri de diğerlerine oranla çok gelişmiştir<sup>88</sup>.

### D- Vergi Afları

Tipik bir vergi affı, mükelleflere, daha önce ödemedikleri vergileri, inceleme yapılmadan ve ceza uygulanmadan ödemeleri için tanınan bir fırsattır. Vergi affını savunanlar, kaçakçılara karşı daha ağır cezalar ve uygulamaya yönelik daha büyük harcamalar ile birlikte bir kerelik bir vergi affının gelecekteki uyumu artıracağını ileri sürerler. Vergi affını eleştirenler ise, uzun vadede bir affın, gönüllü uyum üzerinde kayda değer negatif bir etkiye yol açmasının daha olası olduğunu iddia etmektedir. Vergi affını eleştirenler bu iddialarını destekleyen görüşler de sunmaktadır. Bu görüşlerden ilki, dürüst mükelleflerin affı, vergi kaçakçıları için özel bir muamele olarak algılaması ile ilgilidir. Eğer dürüst mükellefler, kaçakçıların

<sup>87</sup> Benno TORGLER, Christoph A. SCHALTEGGER, "Tax Morale and Fiscal Policy" ,**Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2005-30, s.13

<sup>88</sup> Mehmet KARABULUT, "Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri- Türkiye Örneği",**Celal Bayar Üniversitesi**, Manisa, 1996, s.82 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi); Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım, 11. Baskı, İstanbul, 2000, s.280

vergi yüklerinin azalmasına kızar ve onlar için af haksızlıkla sonuçlanırsa o zaman uyumları azalabilir. İkincisi, mükellefler affın bir kerelik bir fırsat olduğuna inanmayabilir. Eğer mükellefler gelecekteki afların beklentisi içine girerse, mükelleflerin uyumu yine azalabilir<sup>89</sup>.

Gerçektende affın dürüst mükelleflerde yarattığı adaletsizlik duygusu ve affın idarenin vergi uygulamalarında zafiyeti olduğu algısına yol açması gibi etmenler<sup>90</sup> toplumun vergi bilinci ve vergi ahlakını olumsuz etkileyebilir. Ayrıca af mekanizması, vergi kaçırmayı düşünen ya da vergi kaçırmış ardından da pişman olmuş mükellefler üzerinde önemli bir etkisi olan suçluluk hissinden, mükelleflerin kurtulmaları için de bir fırsat olabilir<sup>91</sup>.

Ayrıca sık başvurulanan aflar, vergi suçlarının ciddi bir suç olarak algılanmamasına da neden olabilir. Daha önce de bahsettiğimiz üzere mükellef nazarında vergi suçunun ciddi bir suç olarak algılanmaması vergi uyumunu olumsuz etkileyebilmektedir.

## **E- Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı**

Vergi yasaları, yükümlülerin ödeyecekleri ve yönetimin toplayacağı vergilere ilişkin yerine getirilmesi gereken esasları gösterir. Her iki tarafın da, yasalara uygun davranması ile ilgili esasların uygulanabilir ve anlaşılabilir olmasıyla mümkündür<sup>92</sup>.

Bir çok ülkede vergi kanunlarının karmaşık olması yasalara uyulmasını oldukça pahalılaştırmakta ve yasaların uygulanmasını güçleştirmektedir. Basit yapıda bir vergi sistemi, vergilerin etkin olarak salınmasını, hataların, uyuşmazlıkların ve vergiden kaçınmaların azalmasını sağlar. Vergi kanunlarının çoğu durumda yoruma açık olması, kanunların yorumlanmasında mükellef, idare ve yargı arasında ortaya

---

<sup>89</sup> James ALM, Michael McKEE, William BECK, "Amazing Grace: Tax Amnesties And Compliance", **National Tax Journal**, 1990, Vol.:43, No:1, s.23

<sup>90</sup> Fatih SAVAŞAN, "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ( "Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları )", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, 2006, Cilt:VIII, S:1, s.45

<sup>91</sup> SAVAŞAN, a.g.m., s.47

<sup>92</sup>Doğan ŞENYÜZ, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995, s.62



çıkan tutarsızlıklar, hukuki metinler ile uygulamalar arasındaki farklılıklar kanunların doğru uygulanmasını daha da güçleştirmekte ve mükellefleri vergiden kaçınmaya teşvik etmektedir<sup>93</sup>. Ayrıca mahiyeti oldukça karışık olan vergi kanunları karşısında bazı yükümlülerin bilmeden vergi kaçakçısı durumuna düştüklerini de gözden uzak tutmamak gerekir<sup>94</sup>.

Başka bir problem vergi kanunlarının, denetçileri ve mahkemeleri karar vermede zorlayabilmesidir. Vergi denetçileri daima yeterli vergi bilgisine sahip olmayabilir ve denetçilerin ve yargıçların takdir yetkisi vergi kanunlarını belirsiz kılabilir. Bu nedenle bazı uyumsuzluklar denetlenmeyebilir ya da cezalandırılmayabilir; uyumlu olduğu düşünülen bazı beyanlara izin verilmeyebilir ya da cezalandırılabilir ve bazı korkak mükellefler hak ederek aldıkları indirimlerinden vazgeçebilir. Bu tür rasgele uygulamaların tekrarlanması problemi, bir mükellefin riskten asla kurtulamayacağı anlamına gelir<sup>95</sup>.

## **F- Mükellef Yardımcıları**

Vergi bilinci ve vergi ahlakı konusu, sadece mükellefler açısından ele alınacak bir konu değildir. Çünkü mükellefler vergiye ilişkin ödevlerini çoğu zaman tek başlarına yerine getirecek durumda değildirler. Mükelleflerin büyük bir bölümü, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmede yardımcıya (muhasibeci ve vd.) ihtiyaç duymaktadır<sup>96</sup>. Mükellef yardımcılarına duyulan bu ihtiyaç, toplumun vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesi üzerinde olumlu ya da olumsuz etkileri beraberinde getirebilir.

Mükellef yardımcıları, kendilerine gerektiği düzeyde önem verilmesi durumunda vergi idaresi- mükellef ilişkisinde vergi uyumunun artırılması yönünde

---

<sup>93</sup> Niyazi ÖZPERHİZ, “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2006, S:294, s.112

<sup>94</sup> Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım, 11. Baskı, İstanbul, 2000, s.282

<sup>95</sup> ANDREONI, ERARD, FEINSTEIN, a.g.m., s.852

<sup>96</sup> SÜRMEYEN, a.g.m., s.27

önemli bir aracılık rolü üslenebilir<sup>97</sup>. Mükellef yardımcıları, mükellefleri yükümlülükleri ve hakları konusunda bilgilendirerek, mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesini etki edebilir, vergi idaresinin mükelleflerle kuracağı etkili iletişim faaliyetlerinin bir parçası olabilir.

Diğer taraftan mükelleflerin, yardımcılarına güvenerek vergi ile olan münasebetlerini asgariye indirmesi ve mükellef yardımcılarının mükellefler lehine hareket ederken meslek ahlakına aykırı yollara başvurmaları, toplumda vergi bilincini ve vergi ahlakını olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle mükellefler kadar mükellef yardımcılarının da vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeyinin yüksek olması önemlidir.

## G- Vergi İncelemeleri

Vergi incelemesinin asıl amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak<sup>98</sup> olmakla birlikte hizmet ettiği tali amaçları mevcuttur. Bu amaçlar içinde mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi yer almaktadır<sup>99</sup>.

Vergi incelemelerinin bu amaçlara hizmet edebilmesi büyük ölçüde, vergi inceleme elemanın yeterliliğine ve mükellefe karşı davranışına bağlıdır. Vergi inceleme elemanına, mükellefi gerekli durumlarda uyarmak, bilgi vermek ve ona yardımcı olmak görevini yüklenmiştir. Vergi inceleme elemanın yeterliliğine ve mükelleflere gösterdiği davranışa bağlı olarak, vergi veriminin artırılması, hataların düzeltilmesi ve vergi bilincinin geliştirilmesi olarak içerisine girebilir<sup>100</sup>.

Bu konuda bir diğer önemli husus, inceleme sürecinde mükelleflerin uğrayacağı zaman kaybı ile ilgilidir. Bu açıdan vergi incelemelerinin mümkün olan

---

<sup>97</sup> Mehmet TUNCER, “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2005, Cilt:7, S:1, s.225

<sup>98</sup> Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2003, s.405

<sup>99</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi İncelemesi**, A.Ü.İ.Tİ.A., Yayın No:127, Ankara, 1979, s.5

<sup>100</sup> AKDOĞAN, **Vergi İncelemesi**, s.11

en kısa zamanda tamamlanması, mükellefin olumlu izlenimlere sahip olması açısından önemlidir.

Kısaca vergi incelemeleri, mutlaka vergi yükümlüsünü haksız çıkarmaya yönelik kriminalistik bir soruşturma niteliğini kazandığı takdirde, vergi bilinci ve vergi ahlakı için tehlikeli olmaktadır. Bu nedenle incelemenin başarılı olabilmesi, vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde olumlu etki yapabilmesi için, inceleme dolayısıyla zaman ve işgücü açısından masrafların aşırı olmaması, incelemeyi yapan memurların akıllı ve iyi davranması şarttır<sup>101</sup>.

## **H- Vergi İdaresinin Etkinliği**

Buraya kadar bahsettiğimiz faktörlerin bir çoğu ile vergi idaresinin etkinliği arasında çok yakın bir ilişki söz konusudur. Bu faktörler vergi idaresinin etkinliğinde belirleyici rol üstlenirken, vergi idaresinin etkinliği de bu faktörlerin üzerinde belirleyici olabilmektedir. Örneğin vergi aflarının uygulanışı, denetimlerin ve cezaların seviyesi, yeni düzenlemelerin mükelleflere anlatılması bakımından mükellef yardımcılarının rolü, mükelleflerin vergi suçuna bakış açıları ile hükümetin yaptığı hizmetlerden duydukları tatmin ve algıladıkları adaletsizlik<sup>102</sup> gibi pek çok faktör vergi idaresinin etkinliği ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişkidir. Çalışmamızda bu faktörlere bu kısımda tekrar değinilmeyecek olmasına rağmen, vergi idaresinin etkinliğinin bu faktörlerle birlikte değerlendirilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Vergi idaresinin etkinliği denince ilk akla gelen, devlet için mümkün olduğu ölçüde çok vergi toplanmasıdır. Ancak bu yaklaşımın vergi idaresinin etkinliğini açıklamak için yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü vergi idaresinin etkinliğini, yalnız hazine açısından değil, mükellef boyutuyla da ele almak gerekir. Keza uygulamada, aynı kaynak maliyetiyle aynı tutarda vergi toplayan iki vergi

---

<sup>101</sup> Günter SCHMÖLDERS' den aktaran Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.82

<sup>102</sup> TUNCER, a.g.t., s.97-98

idaresinden gönüllü uyumu ve mükellef memnuniyetini sağlamış olanın daha etkin olduğu kabul edilir<sup>103</sup>.

Mükellef boyutuyla etkinlik, büyük ölçüde mükelleflerin memnuniyeti ve algılamaları ile yakından ilgilidir. Mükelleflerin memnuniyeti ise, en başta vergi idaresinin mükelleflere uyguladığı muamelenin biçimine bağlıdır. Lars P. Feld ve Bruno S. Frey, vergi otoriteleri tarafından mükelleflere uygulanan muameleleri, vergi ahlakı ile ilişkili olarak, birbirine tamamen zıt iki gruba ayırmıştır. Bunlar<sup>104</sup>:

- (1) vergi ahlakını destekleyen hatta artırabilen, saygılı bir davranış ve
- (2) vergi ahlakına zarar veren otoriter davranıştır.

Feld ve Frey'e göre mükellefler ile vergi otoritesi arasındaki "saygılı" bir ilişki vergi ahlakını artırırken, caydırıcı araçlar kullanan "otoriter" ilişki, iki karşıt etkiye sahiptir: cezalandırılma olasılığının daha yükselmesi vergi kaçırma güdüsünü azaltır; diğer taraftan vergi ahlakına zarar verir veya dışlar.

Bununla birlikte mükellef memnuniyeti ile ilgili bir başka husus, genellikle sosyal psikolojik çalışmalarda bahsedilen prosedürel adalet(procedural justice) kavramı ile ilgilidir. Sosyal psikolojide prosedürel adalet, bir kaynağın tahsis ve dağıtım süreçlerinin adil olmasını ifade eder<sup>105</sup>. Vergisel açıdan bu kavram, vergi yükünün dağılımı sürecinde mükelleflere uygulanan muamelelerin adil olması olarak ifade edilebilir. Bu alandaki bulgular genellikle, prosedürel adalete dayalı muameleler ile ileriki vergi uyumu arasında bir ilişki kurmaktadır<sup>106</sup>.

---

<sup>103</sup> Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye'de Vergi Reformu**, Maliye Bakanlığı APKK Yayın No:2005/367, Ankara, 2005, s.222-223

<sup>104</sup> Lars P. FELD, Bruno S. FREY, "Deterrence and Tax Morale:How Tax Administrations And Tax Payers Interact", **Submission to the OECD Jan Francke Tax Research Award**, 2002,s.1-34

<sup>105</sup> Bkz.: Michael WENZEL, "Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field", İçinde: Valerie A. BRAÏTHWAÏTE, **Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion**, Ashgate Publishing, 2003, s.45-46

<sup>106</sup> Kristina MURPHY, "Procedural Justice and the Regulation of Tax Compliance Behavior: The Moderating Role of Personal Norms", **Andrew Young School of Policy Studies Annual Conference on Public Finance Issues, Georgia State University**, 2007, s. 1-20

Son olarak vergi idaresinin etkinliği hususunda, vergi idaresi tarafından yürütülecek etkili iletişim ve eğitim faaliyetleri, toplumunda vergi bilinci ve vergi ahlakının oluşmasına yardımcı olacaktır.

Etkili iletişim, kaynağın gönderdiği mesaj doğrultusunda alıcı veya alıcıların, beklenen ve istenilen davranış ve tutum değişikliği olarak tanımlanmaktadır<sup>107</sup>. Bu anlamda vergi idaresinin göndereceği mesajlar, mükelleflerde yeni bir tutum geliştirmek, varolan bir tutumun şiddetini artırmak veya var olan bir tutumu değiştirmek için kullanılabilir.

Etkili iletişim, vergi idaresinin mükellefler tarafından etkin algılanmasına ve buna bağlı olarak vergi sistemine olan güvenin artmasına da yardımcı olabilir. Mükelleflerle etkili bir iletişim için en önemli unsurlardan birisi vergi idaresinde çalışan personelin hakla ilişkiler konusunda yeterli olmasıdır. Özellikle mükelleflerle muhatap olan personele, halkla ilişkiler konusunda gerekli eğitim verilmiş olmalıdır.

Etkili iletişimde bir diğer önemli unsur kitle iletişim araçlarıdır. OECD tarafından vergi idareleri üzerine yapılan bir çalışmada, kullanılacak kitle iletişim araçlarının(slogan, telefon, televizyon, radyo, bilgisayarlar, seminerler, afiş kampanyaları, ve sergiler gibi), mükellefleri uyuma yöneltmede yararlı olabileceği belirtilmiştir<sup>108</sup>. Kitle iletişim araçları vasıtasıyla mükelleflere vergi idaresinin faaliyetleri, toplanan vergilerin hangi alanlarda kullanıldığı, mükelleflerin yükümlölükleri ve hakları gibi pek çok konuda bilgi verilebilir ve mükelleflerin gelecekteki vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesine etki edilebilir.

Vito Tanzi ve Anthony Pellechio vergi idarelerinde etkinliği geliştirecek müdahaleler içinde; gönüllü uyumun hedeflenmesini ve temel mükellef eğitimini göstermişlerdir. Onlara göre hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde vergi idarelerinin başlıca hedefi, mükellefler arasında, en yüksek gönüllü vergi uyumunu

---

<sup>107</sup> Feyzullah EROĞLU, **Davranış Bilimleri**, Beta Basım, 2. Baskı, İstanbul, 1995, s.222

<sup>108</sup> OECD, "Administrative Responsiveness and The Taxpayer", **Public Management Studies** ,N0:2, (PUMA) 1988, s.7, <http://www.oecd.org/dataoecd/29/33/2398787.pdf> (Erişim:18.01.2008)

başarmak olmalıdır. Beyan prensibinde, gönüllü uyumu arttırmak için vergi idarelerinin temel bir gereksimi ise, mükelleflerin eğitimidir. Mükellefler, mükellefiyetlerini nasıl hesaplayacakları, ne zaman ödeyecekleri, ödemek için yapmaları gereken her şeyi tanımlayacak açık ve özlü bilgiler almalıdır. Aynı zamanda vergilerini ödemede ve hesaplamada mümkün olduğu kadar basit formlar ve prosedürler olmalıdır<sup>109</sup>.

Ayrıca Eğitimle ilgili olarak, 1979 yılında OECD bünyesinde bir araştırma grubu da, gerek okullarda gerekse yaygın eğitim kanalıyla mali bilgi düzeyinin yükseltilmesini önermiştir. Amaç vergi idarelerinin ve genel olarak hükümetlerin “baskıcı ve müdahaleci” imajını değiştirmek ve yurttaşlarda iknaya dayalı, olumlu bir iletişim kurmaktır. Buradan hareketle Kanada, Fransa, Norveç, İrlanda ve Finlandiya’da vergi memurlarına halkla ilişkiler konusunda sistemli bir eğitim verilmeye başlanmıştır<sup>110</sup>.

---

<sup>109</sup> Vito TANZİ, Anthony PELLECHİO, “The Reform of Tax Administration”, **Imf Working Paper**, 1995, No:22, s.11

<sup>110</sup> Alan LEWİS, **The Psychology of Taxation**, Martin Robertson Co. Ltd., Oxford, 1982, s.187’ den aktaran; İnci USER, a.g.t., s.177

## İKİNCİ BÖLÜM

# TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ BOYUTLARI

### I- TÜRKİYE'DE VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKI

Yerli literatürde, vergi ahlakını ölçmeye yönelik bir yöntemden<sup>111</sup> bahsedilmekle birlikte, Türkiye'de vergi bilincinin ve vergi ahlakının seviyesi ilgili ölçülmüş bir değer ya da tahmin mevcut değildir. Yerli literatürde, bu konudaki varsayımlar, Türkiye'deki kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının boyutlarına dayandırılmaktadır. Genellikle bu noktadan hareketle yapılan yorumlar Türkiye'de vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesinin yetersiz olduğu şeklindedir.

Çalışmamızın bu bölümünde, bu varsayımların tutarlılığını test etmek amacıyla öncelikle Türkiye'de kayıt dışı ekonomi vergi kaçakçılığı üzerinde durulacak, daha sonra ise ankete dayalı ampirik çalışmaların bulgularından da yararlanılarak Türkiye'de vergi bilincini ve vergi ahlakını etkileyen faktörler incelenecektir.

#### A- Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaçakçılığı

Kayıt dışı ekonomi, gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü<sup>112</sup> olarak tanımlanırken; vergi kaçakçılığı, doğan vergi borcunun

---

<sup>111</sup>**Vergi Dürüstlüğü Standardı**, oransal bir ilişkiye dayanıp, ödenen verginin ödenmesi gereken vergiye bölünmesiyle elde edilen sayısal bir değerdir. ( $V_1$ ) ödenen, ( $V_2$ ) ödenmesi gereken vergiyi gösterdiğini kabul ettiğimizde, vergi dürüstlüğü standardı aşağıdaki biçimde formüle edilir:

$$VDS = \frac{V_1}{V_2} \text{ bkz.: ŞENYÜZ, a.g.e., s.33,34}$$

<sup>112</sup> DERDİYOK, a.g.m., s.54

kanunlara aykırı olarak kısmen veya tamamen ödenmemesini ifade etmektedir<sup>113</sup>. Bu ifadelerden anlaşıldığı gibi kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığında daha geniş ve vergi kaçakçılığı ile yakından ilişkili bir kavramdır.

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü kesin olarak ölçmenin mümkün olamamasından dolayı kayıt dışı ekonomin büyüklüğünü tahmine yönelik çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemlerde, mevcut olan veriler ışığında çeşitli varsayımlarda bulunmaktadır. Esas alınacak verilerin kalitesi, varsayımların ve yapılan tahminlerin tutarlı olması açısından önem taşımaktadır<sup>114</sup>.

**Tablo-3 Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini Boyutlarına İlişkin Yapılmış Bazı Çalışmalar**

Araştırmayı Yapan	Kullanılan Tahmin Yöntemi	Büyüklüğün Ölçüldüğü Yıl	Tahmini Büyüklük (GSMH’nın Yüzdesi)
Altuğ	Vergi Yaklaşımı	1992	35,0
Dediyok	Ekonometrik	1984	27,3
	Vergi Yaklaşımı	1991	40,4
İlgin	Emisyon Hacmi	1998	82,5
	Emisyon Hacmi	1993	56,9
	Ekonometri	1992	48,8
Kasnakoğlu	Ekonometrik	1990	7,8 (9,3;7,2;9,1)
Özsoylu	GSMH Yaklaşımı	1990	7,5
	İşlem Hacmi		11,5
Temel vd.	Vergi Yaklaşımı	1991	16,4
	Ekonometrik		7,9
Yamak	Ekonometrik	1994	10,0
Aktürk vd.	Ekonometrik	2002	16,2
		1999-2000	32,1
Schneider	Ekonometrik	2001-2002	33,2
		2002-2003	34,3
		2003-2004	34,8
Schneider ve Savaşan	Ekonometrik	2004-2005	35,2
		1990-1991	26,3
Eichhorn	Ekonometrik	1999-2000	32,1

**Kaynak:** Şafak Ertan ÇOMAKLI, *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergisel Kayıtdışılık*, Turhan Kitabevi, 2007, s.30

<sup>113</sup> Sabri TEKİR, *Vergi Teorisi*, Akliselim Ofset, İzmir, 1990, s.104

<sup>114</sup> TÜSİAD, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Sürdürülebilir Büyüme AB Yolunda Değerlendirme ve Çözüm Önerileri”, Yayın No: TÜSİAD-T/2007-01/428, Aralık 2006, s.44



Ülkemizde çeşitli veri ve yöntemler kullanılarak kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının boyutlarını tahmin etmeye yönelik çalışmalar yapılmış olup, tahmine esas alınan verilerdeki ve yöntemlerdeki farklılıklar nedeniyle gayri safi milli hasılanın %7,5'i ile %82,5'i arasında birbirinden çok farklı tahminler ortaya çıkmıştır(Tablo-3).

Bu tahminlere bakılarak Türkiye'de vergi bilinci ve vergi ahlakı konusunda iyimser ya da kötümser varsayımlarda bulunmak mümkündür, ancak böyle bir varsayımın anlamlı olması, bir ölçüde kullanılan tahminlerin diğer ülkelerle karşılaştırılabilir olmasına da bağlıdır. Bu nedenle diğer ülkelerle karşılaştırılabilir nitelikteki kayıt dışı ekonomi tahminleri, bu konuda güçlü varsayımlar ortaya konabilmesi için önemlidir.

**Tablo-4 Gelişmiş OECD Ülkeleri İle Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları**

Ülkeler	(Gayri safi Yurtiçi Hasılanın %) DYMIMIC ve Para Talebi Yöntemi İle Kayıt Dışı Ekonomi		
	1999/00	2001/02	2002/03
ABD	8,7	8,7	8,4
Almanya	16,0	16,3	16,8
Avustralya	14,3	14,1	13,5
Avusturya	9,8	10,6	10,9
Belçika	22,2	22,0	21,0
Birleşik Krallık	12,7	12,5	12,2
Danimarka	18,0	17,9	17,3
Finlandiya	18,1	18,0	17,4
Fransa	15,2	15,0	14,5
Hollanda	13,1	13,0	12,6
İrlanda	15,9	15,7	15,3
İspanya	22,7	22,5	22,0
İsveç	19,2	19,1	18,3
İsviçre	8,6	9,4	9,4
İtalya	27,1	27,0	25,7
Japonya	11,2	11,1	10,8
Kanada	16,0	15,8	15,2
Norveç	19,1	19,0	18,4
Portekiz	22,7	22,5	21,9
<b>Türkiye</b>	<b>32,1</b>	<b>33,2</b>	<b>34,3</b>
Yeni Zelanda	12,8	12,6	12,3
Yunanistan	28,7	28,5	28,2

**Kaynak:** Friedrich SCHNEIDER, "Shadow Economies of 145 Countries all over the World: What do we really know?", EPRU, Working paper No 4, September 2006, s.1-50

Friedrich Schneider tarafından, 145 ülkenin kayıt dışı ekonomik büyüklüğünü tahmin etmeye yönelik yapılan çalışmada, gelişmiş ve gelişmekte olan bir çok OECD ülkesinin kayıt dışı ekonomik büyüklükleri Tablo-4'deki gibi tahmin edilmiştir. Tablodan görüleceği üzere, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi bilinci ve vergi ahlakının yüksek olduğu kabul edilen ABD, Japonya, İsviçre gibi gelişmiş OECD ülkelerine nazaran oldukça yüksek sayılabilecek bir seviyededir<sup>115</sup>.

Hem yurt içindeki hem de diğer ülkelerle karşılaştırılabilir nitelikteki kayıt dışı ekonomi tahminlerine bakılarak, vergi bilinci ve vergi ahlakının seviyesine ilişkin varsayımlarda bulunulduğunda, ülkemizde vergi bilinci ve vergi ahlakının yeterli olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir.

Ülkemizde vergi bilinci ve vergi ahlakının yeterli düzeyde olmadığı varsayımını destekler nitelikte, son yıllarda yapılmış ankete dayalı çalışmalar da mevcut olup, bir sonraki kısımda bu çalışmaların bulgularına yer verilecektir.

## **B- Türkiye’de Vergi Bilincini ve Vergi Ahlakın Etkileyen Faktörler ve Ankete Dayalı Ampirik Çalışmaların Bulguları**

Ülkemizde vergi psikolojisi alanında yapılmış en iyi bilinen ve eski çalışmalardan birisi Doğan Şenyüz’e aittir. Şenyüz “*Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*” adıyla 1995 tarihinde yayınladığı eserinde, ülkemizde yükümlü davranışlarını araştırma kapsamına alan çalışmaların az olduğundan bahsetmektedir. Yabancı literatürde vergi psikolojisi alanındaki ilk bilimsel çalışmaların 19. yüzyılın başlarına rastladığı<sup>116</sup> düşünüldüğünde Şenyüz’ün ne kadar haklı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Son yıllarda araştırmacıların vergi psikolojisi araştırma alanında yayınlamış olduğu eserler, bu durumun değişmeye başladığını ve vergi psikoloji ile ilgili konuların öneminin daha iyi anlaşılmaya başlandığını göstermektedir. Bu durumun

---

<sup>115</sup> Friedrich SCHNEIDER, “Shadow Economies of 145 Countries all over the World: What do we really know?”, **EPRU**, Working paper No 4, September 2006, s.1-50

<sup>116</sup> ŞENYÜZ, a.g.e, s.10-11

en iyi örneği Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir üniversiteyle birlikte mükelleflerin vergi ile ilgili konulardaki bakış açısını ölçmeyi amaçladığı ve “Mükellef Eğilimleri Anketi” adını verdiği ankete dayalı bir çalışmaya imza atmış olmasıdır<sup>117</sup>.

Çalışmamızın bu kısmında son yıllarda, yerli literatürde vergi psikolojisi araştırma alanında yapılmış teorik ve ankete dayalı ampirik çalışmaların(Tablo-5) bulgularından yararlanarak ülkemizde vergi bilinci ve vergi ahlakını etkileyen faktörleri ele almaya çalışacağız.

---

<sup>117</sup> Bu çalışma için bkz.: Elif TUAY, İnci GÜVENÇ, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, G.İ.B. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Kasım 2007, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf) (Erişim:10.04.2008)

**Tablo-5 Yerli Literatürde Son Yıllarda Vergi Psikolojisi Araştırma Alanında Yapılan Bazı Çalışmalar**

Araştırmacılar	Eser Adı	Tarih	Yöntem	Alan	Örneklem Sayısı
Şafak Ertan ÇOMAKLI	Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergisel Kayıtdışılık	2007	Karşılıklı görüşme(Anket)	Türkiye Geneli	2195
Elif TUAY, İnci GÜVENÇ	Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı	2007	Karşılıklı görüşme(Anket)	18 İilde	6323
İSMMMO	Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri	2006	Karşılıklı görüşme(Anket)	İstanbul İli	502
Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL	Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi	2006	(Teorik)	-	-
Ali ÇELİKKAYA, Hüseyin GÜRBÜZ	Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması	2006	Karşılıklı görüşme(Anket)	Eskişehir İli	1750
Harun YENİÇERİ	Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma	2005	(Anket)	İstanbul İli	300
Hilmi ÇOBAN, Selami SEZGİN	Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme:Denizli Örneği	2004	Karşılıklı görüşme(Anket)	Denizli İli	927
H.Hüseyin BAYRAKLI, N. Tolga SARUÇ, İsa SAGBAŞ	Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları	2004	Karşılıklı görüşme(Anket)-(Teorik)	-	477
Naci Tolga SARUÇ	Vergi Etiğinin Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi:Deney ve Anket Yöntemiyle Yapılan Bir Araştırma	2003	(Benzetim)	Türkiye'nin çeşitli bölgeleri ile İngiltere'deki Türk vatandaşları	161-185
Mehmet TUNCER	Vergi Uyumunun Artırılması ve Türkiye (Yayınlanmamış Doktora Tezi)	2002	(Teorik)	-	-
Naci B. MUTER, Süreyya SAKINÇ, A. Kemal ÇELEBİ	Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması	1993	(Anket)	Manisa İli	505
İnci USER	Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı (Yayınlanmamış Doktora Tezi)	1992	(Teorik)	-	-

## 1- Mükelleflerin Algılamaları

Türkiye’deki vergi bilincini ve vergi ahlakını seviyesini etkileyen en önemli faktörlerden biri, mükelleflerin vergi ve vergi ile ilgili bir takım hususları nasıl algıladığı ile ilgilidir. Başta mükelleflerin vergiyi bir ödev mi yoksa kamu hizmetlerinin bedeli olarak mı algıladığı, kamu hizmetlerinden yeterince yararlandıklarını düşünüp düşünmedikleri, vergi sistemini adil olarak algılayıp algılamadıkları, vergi denetimi ve cezalarını nasıl değerlendirdikleri gibi vergi ile ilgili pek çok konu ülkemizdeki vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde etkili olabilmektedir.

### a- Verginin Mükellefler Tarafından Algılanışı

Mükellefler tarafından verginin kamu hizmetlerinin bedeli olarak algılanması vergi bilinci ve vergi ahlakını olumlu, buna karşın verginin zorunlu bir yük olarak algılanması ise olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Mükellefler tarafından verginin, kamu hizmetlerinin bedeli olarak algılanması durumunda, mükelleflerin kamu hizmetlerinden yeterince ve adil olarak yararlandıklarını düşünüp, düşünmedikleri de vergi bilinci ve vergi ahlakını olumlu ya da olumsuz etkileyebilmektedir.

Ülkemizde yapılan ankete dayalı ampirik çalışmalarda katılımcılara vergiyi nasıl algıladıkları ile ilgili sorular yöneltilmiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Muter ve vd.’ lerinin(1993) yaptığı çalışmada, “*Verginin bir tanımını yapmanız istendiğinde, aşağıdakilerden hangisini daha uygun buluyorsunuz?*” sorusuna katılımcıların; % 7.5’i vergi, kâr marjını azaltan bir tür maliyet unsurudur; % 37,2’si vergi vermek, askerlik gibi bir vatandaşlık görevidir; % 52.9’u vergi, karşılığı "daha fazla devlet hizmeti demek" olan bedeldir şeklinde cevap vermiştir.( % 2.4’ü Cevapsız).

Çoban ve Sezgin(2004) tarafından yapılan çalışmada katılımcıların; %24,1’i vergiyi kutsal bir ödev, %39’2’si vergiyi devletin yapmış olduğu kamu hizmetlerinin

karşılığı, %12,2' si vergiyi mükellefler üzerinde bir yük, %5,9 vergiyi girişimcilik ruhunu zedeleyen bir etken ve %18,6'sı vergiyi zorunlu bir ödeme olarak gördüklerini ifade etmiştir. Ayrıca kamu hizmetlerinden yeterince yararlandıklarını düşünüp düşünmedikleri ile ilgili bir soruya katılımcıların %6,2'si "Evet", %87,1'i "Hayır", %6,7'si ise "Fikrim Yok" cevabını vermiştir

Çomaklı'nın yaptığı çalışmada ise, katılımcılara "Vergi denildiğinde aklınıza gelen şey" nedir sorusu yöneltilmiş; katılımcıların %2,9'u "kamu hizmetleri için ödediğim kişisel pay", %32,1'i "devletin cebimden zorunlu olarak aldığı para, %1,0'ı "gönüllü olarak devlete ödediğim parasal değer" ve %64'ü "ağır mali yük ve sevimsiz ödeme" şeklinde cevap vermiştir.

Bu çalışmaların sonuçlarını ilişkin genel bir değerlendirme yapacak olursak, Türkiye'deki mükelleflerin azımsanmayacak bir kısmının vergiyi, ödemek istemedikleri zorunlu bir yük olarak algıladıkları anlaşılmaktadır. Ayrıca mükelleflerin büyük bir kısmının, ödedikleri vergilerin karşılığını devletten hizmet olarak alamadığını düşündükleri ortaya çıkmaktadır.

## **b- Siyasal Katılım ve Güven**

Ülkemizde siyasal karar alma mekanizmasına bireylerin katılımı, bu katılım niteliği ve etkinliği ile kamu gücünün kullanımında ortaya çıkan yolsuzluk, savurganlık gibi kötü yönetim uygulamalarının,<sup>118</sup> mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde etkili olduğunu söylemek mümkündür.

Sosyo-ekonomik nitelikleri itibari ile Türkiye'de siyasal katılımın görece daha az yoğunluk gösterdiği araştırmacılarca savunulmaktadır. Bu durumun ana nedeni olarak ise, 12 Eylül 1980 müdahalesi ile gelen merkeziyetçi, otoriter devlet yapısının; katılımcı demokratik yaşamı doğrudan etkilemesi ve siyasal yaşam alanının çevresini daraltması gösterilmektedir<sup>119</sup>.

<sup>118</sup> TUNCER, "Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", s.118

<sup>119</sup> Nevzat GÜLDİKEN, Gazanfer KAYA, "Türk Siyasal Katılımında Bir Parametre:12 Eylül 1980", C.Ü.İİBF Dergisi, Cilt:5, S:2, 2004, s105-111

Diğer taraftan Sağbaş ve Saruç, vergi politikalarının seçmenlerin parti tercihi üzerindeki etkisini araştırdıkları ankete dayalı ampirik çalışmalarında<sup>120</sup>, ülkemizde vergilerin seçmenlerin parti tercihini etkileyen bir faktör olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Sağbaş ve Saruç bu durumu şu şekilde izah etmektedir;

- Mükellef sayısı/seçmen sayısı oranının oldukça düşük olması- bedavacı seçmen sayısının fazlalığı,
- Kayıt dışı ekonominin büyük olması,
- Vergi tabanının geniş olmaması –dolaylı vergilerin ağırlığı nedeniyle mükelleflerin mali bağlantıyı kuramamaları,
- Lobicilik yoluyla da seçmen/mükelleflerin vergi konusundaki isteklerini hükümete ulaştırabilmeleri,
- Seçmenlerin görece olarak kamu harcamaları konusunda vergilere göre daha duyarlı olmaları,
- Partilerin diğer konulardaki vaatleri gibi vergi konusundaki vaatlerinin de inandırıcı olmaması.

Seçmenlerin kamu harcamalarına vergilerden daha fazla önem verdiğini gösteren bir başka bulgu ise, katılımcıları vergi dairesi çalışanları olan bir ankette ortaya çıkmıştır. Çalışmada katılımcıların %94'ü verginin harcanmasının, %6'sı ise vergi toplanmasının önemli olduğunu ifade etmiştir<sup>121</sup>.

Halkın vergiye karşı direnç göstermesinin ve bunu da kendi vicdanında haklı bulmasının altında yatan en önemli sebeplerden birisi de yolsuzluk ve savurganlık ile ilgilidir. Toplanan vergilerin etkin harcanmadığı ve yolsuzlukların yaygınlaştığı algısı halkın devlete güvenini azaltmaktadır. Dolayısıyla ödedikleri vergilerin haksız olarak birilerini zenginleştireceğini düşünen insanlar vergi vermemenin yollarını aramaktadır<sup>122</sup>.

<sup>120</sup> İsa SAĞBAŞ, N. Tolga SARUÇ, “Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercihi Üzerindeki Etkisi: Ankete Dayalı bir Çalışma”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2003, S:180,s.130-146

<sup>121</sup> Nevzat KARYAĞDI, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara, Mart 2001, s.146

<sup>122</sup> YARAŞLI, a.g.e, s.109

Ülkemize ilişkin yapılmış bir araştırmada rüşvet ve yolsuzluk ilişkilerinin kamu kurumlarının sundukları hizmetlerden duyulan memnuniyeti olumsuz etkilediği, vatandaşların ne kendine sunulan hizmetlerden memnun olduğu, ne de bu hizmetleri sağlayan kurumlara güvendiği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmaya göre özellikle demokratik rejimimizin en önemli kurumları olan siyasi partiler, Meclis ve merkezi hükümete duyulan güven kaygı verici derecede düşüktür<sup>123</sup>.

Ülkemizin de üyesi olduğu Uluslararası Şeffaflık Kurumu'nun (International Transparency) yayınladığı 2007 yılı Yolsuzluğu Algılama Endeksi'ne(Corruption Perceptions Index) göre ise, ülkemiz yolsuzluk algılamasında 180 ülke arasında 4.1 puanla 64'üncü sırada yer almaktadır<sup>124</sup>.

Ankete dayalı çalışmalar da bireylerin ödedikleri vergilerin etkin harcandığına inanmadıklarını göstermektedir. Yeniçeri'nin çalışmasında katılımcıların %80' kamu harcamalarında savurganlık olduğunu ifade etmiştir.

Katılımcıları vergi dairesi çalışanları olan Karyağdı'nın(2001) çalışmasında ise *“Toplamış olduğunuz verginin etkin bir şekilde kullanıldığına inanıyor musunuz?”* sorusuna katılımcıların %97'si *“hayır”* cevabını vermiştir.

### **c- Vergide Adalet Algılaması ve Sübjektif Vergi Yükü**

Vergide adalet sağlanması için genellik ilkesi, vergilendirmede eşitlik ilkesi ve ödeme gücü ilkeleri önemlidir. Genellik ilkesine göre vergi yüküne herkes ortak olmalıdır. Vergilemede eşitlik ilkesi gereği, mali gücü aynı olanlar aynı, mali gücü farklı olanlar farklı vergilendirilmelidir. Ödeme gücü ilkesine göre ise vergilendirmede mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınmalıdır. Mükelleflerin vergiye ilişkin adalet algılamalarının temelinde de bu hususlar yatmaktadır.

<sup>123</sup> Fikret ADAMAN, Ali ÇARKOĞLU, Burhan ŞENATALAR, **İş Dünyası Gözünden Türkiye'de Yolsuzluğun Nedenleri ve Önlenmesine İlişkin Öneriler**, Tesev Yayınları, Şubat 2003, s.11

<sup>124</sup> Bu endekse göre ülkelere 10 üzerinden puan verilmektedir. Yolsuzluk konusunda temiz olduğu düşünülen ülkelere 10 üzerinden puan verilmekte, ülkelerin kirlilik düzeyi arttıkça bu puan aşağı doğru azalmaktadır.[http://www.transparency.org/policy\\_research/surveys\\_indices/cpi/2007/regional\\_highlights\\_factsheets](http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/cpi/2007/regional_highlights_factsheets)(Erişim:22.05.2008)



Ülkemizde de anayasal olarak vergilendirmede yukarıda bahsedilen ilkeler temel alınmasına rağmen, vergi sisteminin adil olduğunu ya da mükellefler tarafından adil algılandığını söylemek mümkün değildir. Bu durumun somut örneklerini aşağıdaki gibi sıralanabilir

İlk olarak yıllar itibariyle faal mükellef sayıları incelendiğinde, faal mükellef sayılarının yaklaşık 70 milyonluk nüfusa sahip olan bir ülke için çok az sayılabilecek sayıda olduğu Tablo-6'dan görülebilmektedir. Bu durum vergilerin tabana yayılmadığını, vergilendirilemeyen bir potansiyelin olduğunu göstermektedir.

**Tablo-6 Faal Mükellef Sayıları**

<b>Dönem</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008 Nisan</b>
Gelir Vergisi(Gerçek Usul)	1.712.719	1.724.366	1.727.310
Gelir Vergisi (Basit Usul)	775.141	762.111	756.869
Gelir Stopaj Vergisi	2.212.690	2.284.723	2.336.564
Kurumlar Vergisi	608.981	634.569	642.264
Katma Değer Vergisi	2.220.477	2.268.925	2.284.493
<b>Toplam</b>	<b>7.530.008</b>	<b>7.674.694</b>	<b>7.747.500</b>

**Kaynak:** www.gib.gov.tr

Diğer taraftan dolaylı vergilerin, vergi sistemindeki ağırlığının %70'lere yakın seviyede olması(Tablo-7), dolaysız vergiler içinde kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilenlerin nispi ağırlığı(Tablo-8) ile muafiyet ve istisnaların çokluğu, vergilendirilebilen mükellefler arasında da vergi yükünün belli kesimlerin üzerinde yoğunlaştığını göstermektedir.

**Tablo- 7 Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

	<b>2006</b>		<b>2007</b>	
	<b>Tahsilat-(000) YTL</b>	<b>Oran</b>	<b>Tahsilat-(000) YTL</b>	<b>Oran</b>
<b>Vergi Gelirleri</b>	151.271.701	100,0	171.094.564	100,0
<b>Dolaysız Vergiler</b>	47.334.572	31,3	57.472.183	33,6
<b>Dolaylı Vergiler</b>	103.937.129	68,7	113.622.381	66,4

**Kaynak:** http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\_upload/VI/GBG/Tablo\_42.xls.htm

**Tablo -8 Kaynakta Kesme Yöntemiyle Toplanan Vergilerin Dolaysız Vergiler İçindeki Payı**

	<b>2006</b>		<b>2007</b>	
	<b>Tahsilat-(000) YTL</b>	<b>Oran</b>	<b>Tahsilat-(000) YTL</b>	<b>Oran</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	47.334.572	100,0	57.472.183	100,0
<b>Kaynak Kesme*</b>	29.125.928	61,5	35.216.077	61,3

\*Gelir ve kurumlar vergisi stopajı

**Kaynak:** http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\_upload/VI/GBG/Tablo\_42.xls.htm

Dolaylı vergiler ve kaynakta kesme yöntemi ağırlıklı bu yapı, Şenyüz'e göre vergi ahlakı düşük olan bir ülkede başarılı sonuçlar verecek bir sistemdir<sup>125</sup>. Bu durum bir bakıma devletin, mükelleflere güvenmediğini göstermekte ve ülkemizde vergi bilinci ve vergi ahlakının yetersiz olduğu varsayımını desteklemektedir.

Adaletsiz dağılan vergi yükü altındaki mükelleflerin, vergi ödemediği dolaylı iktisadi gücünde meydana gelen azalma nedeniyle duyduğu baskı hissi veya psikolojik ağırlık<sup>126</sup>, vergi bilinci ve vergi ahlakını etkileyen başka önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sübjektif vergi yükü ya da vergi tazyiki olarak ifade edilen bu durum, bireyin gelirene, özel durumlarına, zevk ve tercihlerine göre değişmektedir. Sübjektif vergi yükü, yükümlünün ödediği vergi dolayısıyla sahip olduğu iktisadi değerlerdeki azalmanın neden olduğu fedakarlık ya da refah kaybının, yükü taşıyan tarafından hissedilme derecesine bağlıdır<sup>127</sup>.

Bayraklı, Sağbaş ve Saruç çalışmalarında, “*vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçırıcılara hak verilebilir.*” önermesini kullanarak vergi sisteminde algılanan adaletsizliği ölçmeye çalışmışlardır. Çalışmada katılımcıların yarısından fazlası (%56) vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçırıcılara hak verebileceğini ifade etmiştir.

Benzer biçimde Çoban ve Sezgin çalışmalarında, “*Türkiye’de mükellefler üzerindeki vergi yükünün ağırlığı hakkında ne düşünüyorsunuz?*” sorusuna katılımcıların verdikleri cevapları değerlendirerek, mükelleflerin vergi yükünün çok ağır olduğuna inandıkları sonucuna ulaşmışlardır.

---

<sup>125</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., s.34

<sup>126</sup> Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir, 1999, s.232

<sup>127</sup> AKTAN, ÇOBAN, a.g.m., s.141

## d-Denetim ve Cezalara İlişkin Algılamalar

Mükelleflerin vergilemeye ilişkin suç sayılan davranışları ortaya koyma derecesi, denetlenme olasılığına, vergi cezalarının etkinliğine ve bu hususlara bağlı olarak bu tür davranışları ciddi bir suç olarak algılamasına bağlıdır.

Ülkemizde mükelleflere yönelik denetim yoklama ve incelemelerden oluşmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 127. maddesine göre yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir. Diğer taraftan incelemenin amacı ise, VUK'nun 134. maddesine göre, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılmakta olup, yoklamaya kıyasla daha fazla teknik bilgi gerektirmektedir. Ülkemizde vergi incelemesi ile görevli 125 Maliye Müfettişi, 307 Hesap Uzmanı, 321 Gelirler Kontrolörü ve 2.757 Vergi Denetmeni bulunmaktadır<sup>128</sup>. Buna karşılık denetlenebilecek toplam 7.747.500 faal mükellef bulunmaktadır(Tablo-6).

2006 ve 2007 yıllarında üç ana vergide yapılan incelemeler ile bu vergilerle ilgili aynı yıllardaki faal mükellef sayıları karşılaştırıldığında, 2006 ve 2007 yıllarında inceleme oranının %1'in biraz üzerinde kaldığı görülmektedir(Tablo-9). Kuşkusuz bu oran çok düşüktür. Bu durumun nedenleri arasında, denetime yönelik siyasi irade noksanlığı, hukuki ve maddi (istihbarat ve vergi tabanı vb.) altyapı yetersizlikleri, denetim stratejisinin ve eşgüdümünün olmaması, denetim elemanlarının niceliksel yetersizliği, incelenecek mükelleflerin seçiminde isabet oranını artıracak otomasyon teknolojilerinin kullanımının istenen düzeyde olmaması, inceleme sürecinin ve derinliğinin standartlara kavuşturulamamış olmaması vs. gösterilebilir<sup>129</sup>.

<sup>128</sup> Şubat 2008 Tarihi İtibariyle-Sayılara Maliye Müfettiş Muavinleri, Hesap Uzman Yardımcıları, Stajyer Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları dahildir.[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_56.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_56.xls.htm) (Erişim:23.05.2008)

<sup>129</sup> YARAŞLI, a.g.e., s.248-256

**Tablo-9 2006-2007 Yılı İnceleme Oranları**

	2006		
	İnceleme Sayısı	Faal Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı(%)
Gelir Vergisi	27.378	2.487.860**	1,10
Kurumlar Vergisi	10.480	608.981	1,72
Katma Değer Vergisi	30.280*	2.220.477	1,36
<b>Toplam</b>	<b>68.138</b>	<b>5.317.318</b>	<b>1,28</b>
	2007		
	İnceleme Sayısı	Faal Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı(%)
Gelir Vergisi	20.729	2.486.477**	0,83
Kurumlar Vergisi	13.253	634.569	2,09
Katma Değer Vergisi	33.982*	2.268.925	1,50
<b>Toplam</b>	<b>67.964</b>	<b>5.389.971</b>	<b>1,26</b>

\*Katma değer vergisi inceleme sayısına iade incelemeleri dahil edilmiştir.

\*\* Gerçek Usul + Basit Usul Gelir Vergisi faal mükellef sayısıdır.

**Kaynak:** GİB 2006 ve 2007 Faaliyet Raporları, www.gib.gov.tr

Ülkemizde denetim oranının yetersiz olması bir yandan denetim yoluyla mükelleflerde vergi bilincini tesis etme fırsatını azaltırken, diğer taraftan denetimin azlığı nedeniyle vergi kaçırdığı halde yakalanmayacak mükelleflerin varlığını düşünen dürüst mükelleflerde adaletsizlik duygusu yaratmaktadır.

Diğer taraftan ülkemizde vergi cezalarına baktığımızda; vergi ziyai cezasında, kaçırılan verginin bir katı tutarında para cezası ile kaçakçılık suçunda kaçırılan verginin üç katı para cezası ve üç yıla kadar hapis cezası verilebilir olması, aslında uygulanmak istenen cezaların düşük olmadığını göstermektedir. Ancak aşağıdaki hususlar ülkemizde vergi cezalarının caydırıcılıklarını azaltmaktadır:

- Denetim oranının düşük olması nedeniyle mükelleflerin cezaya muhatap olma olasılığının düşük olması,
- Vergi cezalarında uzlaşma yoluyla indirimine gidilebilmesi,
- Hapis cezalarında erteleme ve paraya çevrilebilme imkanının olması,
- Yargı sürecinin hızlı olmaması,
- Vergi aflarına sık sık başvurulması

Vergi cezalarının caydırıcılığı konusunda önemli olan bunların yasalardaki büyüklüğü değil, mükellefler tarafından algılanması yani “gerçek ceza oranı”nın ne

olduğudur<sup>130</sup>. Bu nedenle mükelleflerin yakalanmaları halinde yaşayacaklarını düşündükleri suçluluğun ve saygınlık kaybının da bu kapsamda dikkate alınması gerekmektedir.

Saruç'un (2003) çalışmasında, "*Ülkemizde vergi kaçakçılığının en önemli nedenlerinin ne olduğunu düşünüyorsunuz?*" soruna katılımcıların %18,0'ı düşük denetleme oranı(birinci sırada), %5,7'si ise düşük cezalar(üçüncü sırada) şeklinde cevap vermiştir. Bununla birlikte Bayraklı vd. (2004)'nin çalışmasında, katılımcıların %50'si vergi kaçırırken yakalandıklarında bunun başına büyük dertler açacağını düşünmemektedir. Bu sonuçlar ülkemizde mükelleflerin, denetim ve cezaların yetersiz olduğunu düşündüklerini, vergi kaçakçılığı suçunu ciddi bir suç olarak görmediklerini göstermektedir.

Çelikkaya ve Gürbüz(2006) ise ankete dayalı ampirik çalışmalarında denetimin gönüllü uyum üzerinde pozitif etki yarattığını gözlemlemişler, ayrıca çalışmada bütün meslek gruplarında cezaların artırılmasının doğru beyanda bulunma eğilimine katkı sağlayacağı düşüncesinin hakim olduğu ve mükelleflerin uygulanan cezaları düşük bulduğu sonucuna ulaşmışlardır.

## **2-Sosyo-Demografik Faktörler**

Ülkemizin sosyo-demografik özelliklerine ilişkin bilgileri derlemek, değerlendirmek, analiz etmek ve yayımlamak görevi 5249 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu ile Türkiye İstatistik Kurumu(TÜİK)'na verilmiştir. Kurum tarafından 2000 yılında yapılan genel nüfus sayımı neticesinde ülkemizin demografik yapısı ile ilgili şu sonuçlar elde edilmiştir:

Aşağıdaki tabloda Türkiye nüfusunun yaş grubuna göre dağılımına bakıldığında, nüfusun büyük bir kısmının teorik olarak risk almaya daha eğilimli olduğu düşünülen genç nüfustan oluştuğu görülmektedir(Tablo-10).

---

<sup>130</sup> TUNCER, a.g.t., s.131

**Tablo- 10 Yaş Grubuna Göre Nüfus\***

	Yaş Grubu			Bilinmeyen	Toplam
	0-14	15-64	65+		
<b>Nüfus</b>	20.220.095	43.701.502	3.858.949	23.381	67.803.927
<b>Oran(%)</b>	29,82	64,45	5,69	0,03	100

	Yaş Grubu			Bilinmeyen	Toplam
	0-30	31-50	51+		
<b>Nüfus</b>	41.331.598	16.845.625	9.603.323	23.381	67.803.927
<b>Oran(%)</b>	60,96	24,84	14,16	0,03	100

\*Veriler DİE, 2000 Genel Nüfus Sayımı Nüfusun Sosyal ve Ekonomik Nitelikleri, Ankara, 2003,s.46,145-147'dan derlenmiştir.

Diğer taraftan Türkiye nüfusunun %49,3'ü, teoride erkeklere göre daha uyumlu olduğu düşünülen kadınlardan oluşmaktadır. Türkiye'de 25 yaş ve üstü nüfusun eğitim durumu incelendiğinde ise, yüksek öğrenim görmüş nüfus %7,80 'lik payla son sırada yer alırken, okul bitirmeyenler ve ilk okul mezunlarının oranı %71,42'dir(Tablo-11).

**Tablo-11 25 Yaş ve Yukarı Yaştaki Nüfusun Eğitim Durumu\***

	Okul Bitirmeyenler**		İlk Okul		Orta Okul		Lise		Yüksek Öğretim	
	Sayısı	Oran	Sayısı	Oran	Sayısı	Oran	Sayısı	Oran	Sayısı	Oran
<b>Erkek</b>	2.058.260	12,28	8.428.552	50,29	1.874.707	11,19	2.683.334	16,01	1.714.426	10,23
<b>Kadın</b>	5.896.083	34,91	7.644.977	45,27	896.060	5,31	1.539.581	9,12	910.885	5,39
<b>Toplam</b>	<b>7.954.343</b>	<b>23,65</b>	<b>16.073.529</b>	<b>47,77</b>	<b>2.770.767</b>	<b>8,23</b>	<b>4.222.915</b>	<b>12,55</b>	<b>2.625.311</b>	<b>7,80</b>

\*Veriler DİE, 2000 Genel Nüfus Sayımı Nüfusun Sosyal ve Ekonomik Nitelikleri, Ankara, 2003,s.49'dan derlenmiştir.

\*\* Okul Bitirmeyenler, Okuma yazma bilmeyenler ve okuma yazma bilen ancak okul bitirmeyenlerden oluşmaktadır.

Ayrıca 25 yaş ve üstü nüfus içinde, teoride bekar, boşanmış ya da dul kalan insanlara göre daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğu düşünülen evli insanların oranı, %84'dür(Tablo-12).

**Tablo-12 25 Yaş ve Yukarı Yaştaki Nüfusun Medeni Durumu\***

	Evli	Evli Olmayan**	Bilinmeyen	Toplam
<b>Nüfus</b>	28.293.284	5.373.310	17.617	33.684.211
<b>Oran(%)</b>	84,00	15,95	0,05	100

\*Veriler DİE, 2000 Genel Nüfus Sayımı Nüfusun Sosyal ve Ekonomik Nitelikleri, Ankara, 2003,s.156'dan derlenmiştir.

\*\* Evli olmayan nüfus, hiç evlenmemiş, boşanmış ve eşi ölmüş nüfustan oluşmaktadır.

Sosyal psikolojik bir çok çalışmada olduğu gibi ülkemizde yapılan ankete dayalı ampirik çalışmalarda da mükelleflerin sosyo-demografik özellikleri ile ilgili bilgiler toplanmış olup, bu sosyo-demografik özelliklerin vergi ile ilgili hususlara etkisi değerlendirilmiştir.

Çalışmalardaki bulgular genel olarak birinci bölümde bahsedilen varsayımları destekler niteliktedir. Örneğin Çelikkaya ve Gürbüz (2006), Türkiye'deki Ortalama mükellef grubunu ifade eden 31 ve 50 yaş grubundaki mükelleflerin vergi oranları yükseldikçe daha düşük beyanda bulunma eğilimde olduğunu, buna karşın 51 ve daha yukarı yaş grubundaki mükelleflerin aksi düşünceye sahip olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Ayrıca kadın mükellefler vergi oranları yükseldikçe düşük beyanda bulunmak yerine doğru beyanda bulunma eğilimde iken, erkek mükellefler bu konuda kararsızdır.

Diğer taraftan Yençeri(2005) çalışmasında mükelleflerin öğrenim ve gelir düzeyinin vergi ile ilgili konulardaki etkisini araştırmıştır. Çalışmada mükelleflerin gelir düzeyi arttıkça, yüksek oranda vergilendirmeye olan tepkilerin arttığı; vergilerin tabana yayılmadığı ve sadece belirli kesimlerden alındığı düşüncesinin hakim olduğu; denetim elemanlarının hazineci davrandıkları düşüncesinin hakim olduğu; vergi mevzuatını açık ve anlaşılır bulmadıkları; kamu hizmetlerinde savurganlığın arttığını ve ödenen vergilerin hizmete dönüşmediğini düşündükleri; vergi dairesinden aldıkları hizmetin daha kaliteli olmasını bekledikleri sonucuna ulaşılmıştır. Mükelleflerin öğrenim düzeyi arttığında ise, vergi oranlarının yüksekliğine olan tepkinin artmakta olduğu; verginin sadece belirli kesimlerden alındığı düşüncesinin hakim olduğu; kamu harcamalarında savurganlık yapıldığını düşüncesinin hakim olduğu; vergi dairesinden daha kaliteli hizmet beklenildiği ve vergi konusunda daha bilgili olmalarının mükelleflere vergisel avantajlardan daha fazla yararlanma imkanı verdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ülkemizde vergi ahlakını olumsuz etkileyen diğer sosyal unsurlar arasında hızlı nüfus artışı, bölgesel dengesizliğe bağlı göçler, işsizlik, çarpık kentleşme ve eğitim gereksiniminin yeterli ölçüde sağlanamaması gibi faktörleri gösterebiliriz<sup>131</sup>.

### 3- Sık Uygulanan Vergi Afları

Ülkemizde 1906 yılından günümüze değin siyasi, teknik ve ekonomik gerekçeler gösterilerek yaklaşık 2-3 yılda bir toplam 30 kez mali af getirilmiştir. Her af sonrası yeni bir affın getirilmeyeceği inancı yerleştirilmek istenmesine karşın, artan bütçe açıklarının kapatılması, ekonomik istikrarın sağlanması göz önüne alınarak sağlam ve ucuz bir finansman kaynağı olan vergi gelirinin artırılması amacıyla sık sık mali affa başvurma gereği ortaya çıkmıştır<sup>132</sup>.

Vergi affı uygulamalarının sıklığı, vergi kaçırmayı teşvik edici ve vergisini ödeyen mükellefler yönünden haksızlık doğurucu olan bir olaydır<sup>133</sup>. Bu kapsamda ülkemizde sürekli güncelliğini koruyan vergi affı konusu çok dikkatle ele alınmalıdır. Zira vergi affı, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen yükümlüyü “irrasyonel”, vergi kaçakçısını ise “rasyonel” davranır duruma sokmaktadır. Bireyler, toplumsal yararlar konusunda bilinçli ve yüksek ahlaklı olsalar bile, kendi çıkarlarını zedelerken başkalarına büyük yararlar sağlayan örnekler karşısında tutum değiştirmeyeceklerini beklemek aşırı iyimserlik olacaktır<sup>134</sup>.

Muter ve vd.(1993) çalışmasında, “*vergi affı uygulamaları karşısındaki tutumunuz nedir?*” sorusuna katılımcıların %24,8’i vergi affı uygulamasına karşı olduğunu, %62,8’i bir defaya mahsus olmak üzere vergi affı uygulanabileceğini belirtmiştir.

<sup>131</sup> TUNCER, “Vergi Ahlakı- Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, s.107

<sup>132</sup> Zeynep ARIKAN, Hatice YURTSEVER, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2004, S.136, s.59

<sup>133</sup> Zeynep ARIKAN, Hakan AY, “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Vergi Sorunları, Ağustos 1995, S:83, s.87

<sup>134</sup> USER, a.g.t., s.96



Gelir İdaresi'nin desteği ile Tuay ve Güvenç(2007) tarafından hazırlanan çalışmada ise, "vergi affı vergi kaçırana yaramaktadır." önermesine katılımcıların %73,8'u katıldıklarını belirtmiştir.

#### 4- Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi mevzuatında ülkenin değişen sosyo- ekonomik şartlara uygun olarak ve dış ülkelerdeki mali mevzuatla koordinasyon sağlamak amacıyla değişiklikler yapılması doğaldır. Ancak mevcut yasalar uygulamadığından ve vergi toplanamadığından dolayı sık sık değişiklikler yapılması yükümlülerin vergi sistemine olan güvenlerini sarsar, sistemin yerleşmesini güçleştirir ve vergi kaçakçılığını tahrik eder<sup>135</sup>. Vergi sisteminin karmaşıklığının en önemli sonucu hem idare hem de mükellef açısından uyum maliyetlerini artırmasıdır<sup>136</sup>.

Ülkemizde uygulanmakta olan temel vergi kanunları hemen hemen her yıl değişikliklere uğramaktadır. Gelir Vergisi Kanunu(GVK), 53; Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK), 33; Vergi Usul Kanunu(VUK), 31; Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK) ise 23 kez değişikliğe uğramıştır. Vergi yasalarında, 1980 yılından bu yana 170 kez değişiklik yapılmıştır<sup>137</sup>. Vergi yasalarında sıkça yapılan değişikliklerin yanı sıra tebliğlerle ve bazen kanun hükmünde kararnameler ile getirilen uygulamalar mevzuatı daha da karmaşıklaştırmaktadır.

Mevzuatta gereğinden fazla değişiklik yapılması vergi hukukçularının mevzuatı takip etmesini güçleştirmekte, mükelleflerin kısa vadeli işletme planı yapma imkanını azaltmaktadır. Sık sık karşılaşılan takdir sakatlığı ve takdir isabetsizliği<sup>138</sup> de mükelleflerin hak ve özgürlüklerinin zarar görmesi yanında, vergi bilincini ve vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir<sup>139</sup>.

<sup>135</sup> Adnan GERÇEK, Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı İle İlgili Mükelleflerin Davranışları ve Tedbirlerin Etkinliği, **Uludağ Üniversitesi SBE**, Bursa , 1996, s.50,51 (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

<sup>136</sup> Ayşegül MUTLU, Mehmet TUNCER, Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **Vergi Sorunları**, Mayıs 2002, S:164, s.109

<sup>137</sup> Ş. Ertan ÇOMAKLI, **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergisel Kayıtdışılık**, Turhan Kitabevi, 2007, s.85

<sup>138</sup> **Takdir sakatlığı**, takdir yetkisinin hukuka aykırı olarak kullanmasını ifade ederken, **takdir isabetsizliği** ise, takdir yetkisinin ihtiyaca aykırı şekilde kullanılmasını ifade etmektedir. Takdir

Çelikkaya ve Gürbüz'ün(2006) çalışmasında, katılımcıların %66'sı vergi kanunlarının “karmaşık ve anlaşılmaz” olmasının, %64'ü “sık” değişmesinin, %74,8'i ise formalitelerinin çok olmasının doğru beyanda bulunma eğilimini olumsuz yönde etkileyeceğini belirtmiştir.

## 5- Mükellef Yardımcıları

Mükellef yardımcılarının vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde olumlu veya olumsuz etkileri olabilir. Mükellef yardımcıları bir taraftan mükellefleri yeni hayata geçen vergisel düzenlemeler konusunda bilgilendirebileceği gibi, tam tersine mükellef adına her konuda kendi hareket ederek mükelleflerin vergi ile irtibatını en aza da indirebilir.

Bununla birlikte mükellef yardımcıları, vergi konusunda uyumsuzluk içindeki mükellefleri karşılaştıkları yaptırımlar konusunda uyarabilir ya da mevzuat bilgisini meslek ahlakına yakışmayacak şekilde kullanarak mükelleflere vergi kaçırmada veya vergiden kaçınmada yol gösterebilir.

Ülkemizde mükelleflere yükümlülüklerini yerine getirmede yardımcı olan üç meslek grubu bulunmaktadır. Bu meslekler; Serbest Muhasebecilik(SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik(SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik(YMM)'tir. Bu mesleklere ilişkin 13.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kanuna göre; serbest muhasebeciler gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri

---

sakatlığı yargı denetimi içinde kalırken, takdir isabetsizliği, yargısal denetimin dışında kalmaktadır. Detaylı bilgi için bkz.: A Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ağustos 2004.

<sup>139</sup> Zeynep ARIKAN, “Vergilendirme Hizmeti”, **Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ'e Armağan**, DEU İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, s.119

gereğince defterlerini tutma. bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannamelerini ve diğer belgelerini düzenleme yetkisine sahiptir.

Serbest muhasebeci ve mali müşavirler ise, serbest muhasebecilerin yetkileri yanında muhasebe sistemlerini kurabilir, geliştirebilir; işletmecilik, muhasebe, finans ve mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenleyebilir veya bu konularda müşavirlik hizmetlerini üstlenebilirler. Ayrıca belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim ve bilirkişilik ve benzeri işleri yapmakla yetkilidirler.

Son olarak yeminli mali müşavirler, serbest muhasebecilerin sahip olduğu yetki haricinde serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin tüm yetkilerine sahiptir. Ayrıca çıkartılan yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmakla yetkilidirler.

Ülkemizde 28.987 serbest muhasebeci, 41.713 serbest muhasebeci ve mali müşavir ile 3.726 yeminli mali müşavir olmak üzere toplam 74.404 mükellef yardımcısı bulunmaktadır<sup>140</sup>.

Ülkemizde muhasebecilik mesleğinde meslek ahlakı konusunda yapılmış bazı çalışmaların bulguları şu şekildedir:

Özbircikli ve Ural tarafından 5 büyük ilde(Ankara, İstanbul, Adana, Gaziantep ve Hatay) 52 meslek mensubu ile görüşülerek ve bazı meslek odalarında bulunan disiplin suçu dosyalarının incelenmesi yoluyla yapılan çalışmada; vergi kaçırma güdüsüyle hareket eden mükelleflerin, bu amacını gerçekleştirecek meslek mensubunu bulmada güçlük çekmediği, mükelleflerin etik dışı davranışları meslek mensuplarının karar verme aşamasında doğru değerlendirme yapmasını zorlaştırdığı

---

<sup>140</sup> 01.05.2008 tarihindeki durumu yansıtmaktadır **bkz.**<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/istatistikselRaporlar.aspx> (Erişim:24.05.1008)

ve mevcut yasalar ile meslek etiği ilkelerine rağmen etik dışı davranış ve uygulamaların ülkemizde devam ettiği bulgularına ulaşılmıştır<sup>141</sup>:

Gül ve Ergün Balıkesir’de 84 meslek mensubuyla yaptığı anket çalışmasında ise, muhasebe meslek etiğinde çok ciddi sapmalar olduğu belirlenmiştir. Çalışmada meslek etiğinden sapmanın nedenleri arasında en başta mükelleflerin baskıları olmak üzere, denetim yetersizliği, yasal boşluklar ve yaptırımların hayata geçirilememesi; toplanan vergilerin doğru ve akılcı kullanılmadığı inancı; meslek odasının, üyelerini etik kurallara uymaya zorlamakta yetersiz kaldığı vs. gösterilmektedir<sup>142</sup>.

## 6- Vergi İdaresinin Etkinliği

Toplumdaki vergi bilinci ve vergi ahlakının seviyesi üzerinde etkili olan en önemli hususlardan birisi vergi idaresinin etkinliğidir. Vergi bilinci ve vergi ahlakı açısından vergi idaresinin etkinliği, mükelleflere sunulan hizmetin kalitesi ve mükelleflerin bu hizmetlerden memnuniyeti ile ölçülebilir. Bu bakımdan vergi idareleri, mükelleflere yükümlülükleri konusunda yardımcı olabildiği ve iyi bir iletişim kurabildiği ölçüde başarılı sayılabilir.

Ülkemizde 16.05.2005 tarihinde resmi gazetede yayınlanan 5345 sayılı kanunla mükelleflere yükümlülükleri ile ilgili hizmet verme görevi Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilmiştir. Kanunda doğrudan mükellef memnuniyetine yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilen görevler kısaca şu şekilde sıralanmıştır:

- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.

---

<sup>141</sup> Mehmet ÖZBİRCİKLİ, Tülin URAL, “Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etikdışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi:Türkiye Örneği”, **İktisat, İşletme ve Finans dergisi**, Kasım 2006, S:248, s.102-119

<sup>142</sup> Kudret GÜL, Halil ERGÜN, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2004, S.11,s.53-78

- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellef odaklı hizmet anlayışı içinde yeniden yapılanmasının toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerindeki etkisine üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak değinilecektir. Bu nedenle bu kısımda sadece, yapılmış ankete dayalı ampirik çalışmaların verilerini kullanarak mükelleflerin Gelir idaresinin sunduğu hizmetlerden ne ölçüde memnun olduğunu inceleyeceğiz.

Çoban ve Sezgin (2004) anket çalışmalarında, katılımcıların %65,2'si vergi idaresinin yaklaşımını olumsuz bulduğunu ifade etmiştir. Çoban ve Sezgin tarafından bu sonuç, vergi idaresinin müşterilerini memnun edemediği şeklinde yorumlanmaktadır.

Diğer taraftan belki de mükellef memnuniyetini ölçmede en anlamlı ve güncel çalışmalardan biri olan Gelir İdaresi'nin Mükellef Eğilimleri Anketi'nde(2007), katılımcılara vergi dairelerinden genel olarak ne ölçüde memnun oldukları sorulmuş, katılımcıların sadece %19,5'i memnun olduğunu belirtmiştir.

Ayrıca Mükellef Eğilimleri Anketi'nde katılımcılara, Gelir İdaresi'nin hizmetlerinden genel olarak ne ölçüde memnun oldukları da sorulmuş, katılımcıların sadece %21,8'i memnun olduğunu belirtmiştir. Bir bakıma gelir idaresinin özeleştirisi olarak kabul edilebilecek bu sonuçlar, mükelleflerin ülkemizde gelir idaresinin hizmetlerinden memnun olmadığını ortaya koymaktadır.

## **II- DÜNYADA VERGİ AHLAKI**

Vergi ahlakının bireylerin tutumları değerlendirilerek ölçülebilecek bir fenomen olması, ilk bakışta dünya çapında vergi ahlakı seviyesi ilgili bir çalışma yapılabilmesinin çok güç olduğunu düşündürmektedir. Bu çıkarım kısmen doğru olmakla birlikte, günümüzde belli aralıklar ile dünya çapında insanların tutumlarını araştıran kuruluşların varlığı, bu konudaki çalışmaların yapılabilirliğini

kolaylaştırmıştır. Nitekim vergi ahlakı konusunda kapsamlı çalışmaları olan Torgler, Dünya Değerler Araştırması (World Values Survey-WVS) verilerini kullanarak pek çok ülkenin vergi ahlakı seviyesi ile ilgili karşılaştırmalı bulgulara ulaşmıştır.

Diğer taraftan literatürde ülkelerin vergi ahlakı seviyelerinin ölçümüne yönelik, Torgler'in çalışmalarına kıyasla daha dar bir alanı kapsayan iki çalışma daha mevcuttur. Bu kısımda kısaca bu iki çalışma ile ilgili bilgi verildikten sonra, Torgler'in çalışmalarının detaylarına inilecektir.

Yukarıda bahsedilen çalışmalardan ilki Strumpel'e aittir. Strumpel(1969) uluslararası karşılaştırmalı bir anket araştırmasını temel alarak Avrupa'da vergi sistemlerini ve vergi ahlakını analiz etmeye çalışmıştır. Strumpel çalışmanın sonucunda şu bulgulara ulaşmıştır<sup>143</sup>:

- Almanya'da vergi ahlakı mukayeseli olarak düşüktür,
- İngiltere'de mükelleflere büyük ihtiyatla muamele edilmektedir ve ihtiyatlı böyle bir idari davranış uyum maliyetini düşürmeye ve vergi ahlakını geliştirmeye yardım etmektedir.
- Fransa, İtalya ve İspanya'nın vergi sistemleri, uygulaması maliyetli ve verimsizdir.

Diğer çalışma ise Weck(1983), Pommerehne ve Frey(1984) ile Frey ve Weck-Hannemann(1984) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada 1960, 1965, 1970, 1975 ve 1978 yıllarında yapılmış değişik anket çalışmalarının verileri kullanılarak vergi ahlaksızlığını ölçmeye yönelik bir indeks geliştirilmiştir. "Vergi Ahlaksızlığı İndeksi" olarak isimlendirilen bu indeks oluşturulurken, kullanılan verilerin karşılaştırılabilir olmaması nedeniyle güçlü varsayımlardan da yararlanılmıştır(Tablo-13)<sup>144</sup>.

---

<sup>143</sup> TORGLER, a.g.t., s.157

<sup>144</sup> TORGLER, a.g.t., s.158

**Tablo-13 Vergi Ahlaksızlığının Gelişimi**

Ülkeler	1960	1965	1970	1975	1978	1960-1978
Avusturya	5,5	6,7	9,0	10,6	10,9	5,4
Belçika	7,1	8,6	11,6	13,7	14,0	6,9
Danimarka	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2
Batı Almanya	5,5	6,7	9,0	10,6	10,9	5,4
Finlandiya	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2
Fransa	8,7	10,6	14,3	16,9	17,3	8,6
Büyük Britanya	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2
İrlanda	3,8	4,7	6,3	7,4	7,6	3,8
İtalya	10,4	12,6	17,0	20,1	20,6	10,2
Japonya	3,8	4,7	6,3	7,4	7,6	3,8
Kanada	3,8	4,7	6,3	7,4	7,6	3,8
Hollanda	5,5	6,7	9,0	10,6	10,9	5,4
Norveç	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2
İsveç	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2
İsviçre	0,6	0,7	1,0	1,2	1,2	0,6
İspanya	7,1	8,6	11,6	13,7	14	6,9
ABD	3,8	4,7	6,3	7,4	7,6	3,8

**Kaynak:** Weck, H. (1983). Schattenwirtschaft: Eine Möglichkeit zur Einschränkung der öffentlichen Verwaltung? Eine ökonomische Analyse. Finanzwissenschaftliche Schriften 22. Bern: Lang.s.134' den aktaran TOGLER, a.g.t., s.158

Yukarıda bahsettiğimiz üzere karşılaştırılabilir bilgi bulunmadığından ABD, Japonya, Kanada ve İrlanda gibi ülkeler için İskandinav ülkeleri ile Britanya, Hollanda ve Almanca konuşan ülkelerin ortalaması bir değer atfedilmiştir. Tabloya bakıldığında ülkeler arasında vergi ahlaksızlığında büyük değişiklikler olduğu gözlenebilmektedir. Fransa, İtalya ve İspanya gibi ülkeler diğer ülkelere göre daha yüksek bir vergi ahlaksızlığına sahiptir. Özellikle İtalya en yüksek değere (10,4 ile 20,4 arası) sahip iken, İsviçre en düşük değere (0,6 ile 1,2 arası) sahiptir.

Ülkelerin vergi ahlakı seviyelerini ölçme konusunda başta da bahsedildiği gibi en kapsamlı çalışmalar Torgler'e aittir. Torgler Dünya çapında yapılan ankete dayalı bir araştırma olan Dünya Değerler Araştırması (World Values Survey-WVS) verilerini kullanarak dünyadaki pek çok ülkenin vergi ahlakı seviyesi ile ilgili bulgulara ulaşmıştır. Bu çalışmalarda Torgler'in izlediği yöntemle geçmeden önce, Torgler'in ülkelerin vergi ahlakı seviyelerini ölçmede sıklıkla verilerinden yararlandığı Dünya Değerler Araştırması ile ilgili kısaca bilgi vermeye çalışacağız.

İlk olarak 1981 yılında yapılmaya başlanan ve amacı; dünya çapında insanlar arasında inanç sistemleri ve değerler üzerine karşılaştırmalı bilgi toplamak, sosyo-

kültürel ve politik değişimleri incelemek olan Dünya Değerler Araştırması'nda, dünyanın bir çok ülkesinden katılımcılara, sosyo-demografik özellikleri, çevreleri, işleri, aileleri, politik ve toplumsal konulardaki düşünceleri, inançları ve ulusal kimlikleri ilgili pek çok soru yöneltilmektedir. 1990-1991, 1996-1997, 2001 ve 2001-2002 yıllarında olmak üzere Boğaziçi Üniversitesi vasıtasıyla Türkiye'de de Dünya Değerler Araştırması dört kez yapılmıştır.

Bu tür büyük çaplı araştırmaların vergi ilgili bireylerin tutumlarını ölçmede araştırmacılara sağlayacağı avantajlar olabileceği kanaatini taşımaktayız. Kısaca bu avantajları şu şekilde özetleyebiliriz;

- Bu tür araştırmaların yalnız vergi konusu üzerine yoğunlaşmadan, genel bir çok sosyal, kültürel ve ekonomik konuyu araştırıyor olması, vergi konusundaki bireysel ankete dayalı çalışmalarda olduğunun aksine, katılımcıların vergisel konulardaki çekinceleri daha az hissetmesine ve daha samimi cevaplar vermesine yardımcı olabilmektedir.
- Bu tür araştırmaların aynı anda bir çok ülkede gerçekleştiriliyor olması, bireysel ankete dayalı çalışmalara kıyasla araştırmacılara daha fazla karşılaştırılabilir veri sunabilmektedir.
- Bu tür kurumlaşmış araştırmalarda, anket konusunda uzman kişilerden faydalanılıyor olması, bireysel ankete dayalı çalışmalara kıyasla araştırmanın bilimselliği açısından şüpheleri azaltmaktadır.

Diğer taraftan Torgler'in ülkelerin vergi ahlakı seviyesini ölçmek için kullandığı yöntemden bahsedecek olursak, Torgler çalışmalarında Dünya Değerler Araştırmasında yer alan aşağıdaki soruyu temel almaktadır. Bu 10 ölçekli cevap seçeneğine sahip sorudan elde edilen verileri, 0 ile 3 arasında değerlere çeviren Torgler'e göre, ülkeler için elde edilen bu değerler 0'a yaklaştıkça düşük vergi ahlakı seviyesini, 3'e yaklaştıkça ise yüksek vergi ahlakı seviyesini göstermektedir.



*“F116 -Lütfen aşağıdaki ifadelerden her biri için..... düşüncenizi açıklayınız?..*

*Fırsatını bulduğunuzda, vergi de hile yapmak*

*1 asla doğru değildir*

*2 2*

*3 3*

*4 4*

*5 5*

*6 6*

*7 7*

*8 8*

*9 9*

*10 daima doğrudur.”*

Ayrıca Torgler ülkelerin vergi ahlakı seviyelerini ölçmekle kalmayıp, yine Dünya Değerler Araştırmasının aşağıda belirtilen bağımsız değişkenlere ilişkin verilerini kullanarak, ölçülen bu vergi ahlakı seviyeleri üzerinde hangi faktörlerin etkili olabileceğini gösteren çok değişkenli analizler de yapmıştır.

$$TM_i = \beta_0 + \beta_1 \cdot t_i + \beta_2 \cdot y_i + \beta_3 \cdot REL_i + \beta_4 \cdot TR_i + \beta_5 \cdot CTL_i + \varepsilon$$

$TM_i$  = Bireysel Vergi Ahlakı Seviyesi( Individual Degree of Tax Morale)

$t_i$  = Bir Bireyin Vergi Oranı(A Person's Tax Rate)

$y_i$  = Bir Bireyin Geliri (A Person's Income)

$TR_i$  = İdareye Güven (Trust in Authority)

$REL_i$  = İnanç (Religiosity)

$CTL_i$  = Kontrol edilen Değişkenler:yaş, cinsiyet, medeni hal, eğitim, mesleki durum(Control Variables)

## **A- OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Ahlakı**

14 Aralık 1960 tarihinde Paris'te imzalanan bir konvansiyonla kurulan İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'ne (Organisation for Economic Co-operation and Development–OECD) günümüzde çoğu Avrupa ülkesi 30 ülke üye

bulunmaktadır<sup>145</sup>. Aşağıda yer alan tabloda yine çoğu Avrupa ülkesi olmak üzere OECD' ye üye 21 ülkenin dönemsel ortalama vergi ahlakı seviyeleri ile bu ülkelerde vergi kaçakçılığını asla doğru bulmadığını belirten bireylerin dönemsel yüzdesine yer verilmektedir(Tablo-6).

**Tablo-14 OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Ahlakı**

Ülkeler	Yıl	Vergi	Ort.	Yıl	Vergi	Ort.	Yıl	Vergi	Ort.
		Kaçakçılığı	Vergi		Kaçakçılığı	Vergi		Kaçakçılığı	Vergi
		Asla Doğru	Ahlakı		Asla Doğru	Ahlakı		Asla Doğru	Ahlakı
		Değildir(%)	Sev.		Değildir(%)	Sev.		Değildir(%)	Sev.
ABD	1982	67,0	2,22	1990	66,7	2,31	1995	73,6	2,48
Almanya*	1981	52,7	1,83	1990	53,8	2,00	1997	46,9	1,76
Avustralya	1981	47,7	1,72				1995	62,1	2,18
Avusturya				1990	62,3	2,26			
Belçika	1981	43,3	1,58	1990	33,9	1,28			
B.Britanya	1981	58,2	1,87	1990	53,9	1,94			
Danimarka	1981	58,5	2,10	1990	57,3	2,03			
Finlandiya	1981	58,7	2,11	1990	40,3	1,64	1996	57,4	2,01
Fransa	1981	48,9	1,58	1990	46,5	1,69			
Hollanda	1981	37,9	1,53	1990	42,9	1,66			
İrlanda	1981	38,5	1,55	1990	48,8	1,80			
İspanya	1981	49,9	1,78	1990	58,4	1,96	1995	69,5	2,33
İsveç	1982	68,8	2,41	1990	56,4	2,01	1996	49,3	1,87
İsviçre				88-89	63,8	2,08	1996	53,5	1,95
İtalya	1981	52,8	2,41	1990	69,7	1,97			
İzlanda	1981	56,9	1,96	1990	56,0	2,00			
Japonya	1981	81,8	2,60	1990	81,9	2,64	1995	80,6	2,62
Kanada	1981	66,9	2,17	1990	59,2	2,08			
K. İrlanda	1981	74,7	1,86	1990	55,2	2,25			
Norveç	1982	40,3	1,48	1990	43,1	1,64	1996	47,5	1,83
Portekiz				1990	39,9	1,46			
<b>Ortalama</b>		<b>55,8</b>	<b>1,93</b>		<b>54,5</b>	<b>1,94</b>		<b>60,0</b>	<b>2,12</b>

\*Almanya'nın 1981 yılı değerinde yalnızca Batı Almanya dikkate alınmıştır.

**Kaynak:** Benno TORGLER, Kristina MURPHY, "Tax Morale in Australia: What Shapes it and Has it Changed over Time?", **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2004-04, s.35

Tablodan görüleceği üzere ABD, Avustralya, İspanya ve Japonya, OECD ülkelerinde 1995-1996 yıllarında en yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip ülkelerdir. Bu ülkelerden Japonya OECD'ye üye ülkeler içinde tüm dönemlerde en yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip olan ülke durumundadır. ABD, Avustralya, İspanya ve Kuzey İrlanda gibi ülkelerde vergi ahlakı seviyesi dönemsel olarak artış halinde iken, İsveç, Almanya, İtalya, İsviçre, Büyük Britanya, Kanada ve Belçika gibi ülkelerde vergi ahlakı seviyesi dönemsel olarak düşüş göstermektedir.

<sup>145</sup> Nevzat GÜRAN, İsmail AKTÜRK, **Uluslararası İktisadi Kuruluşlar**, Isparta, 2001, s.207 ve <http://tr.wikipedia.org/wiki/OECD>

Özellikle İspanya’da, 1981 ile 1995 yılları arasında vergi ahlakı seviyesinde önemli bir yükselme gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum modern İspanya’da vergi ahlakı evrimi olarak ifade edilmekte ve İspanyol vatandaşların vergi ahlakındaki bu artışın nedeni olarak; İspanya’da Moncloa Anlaşması<sup>146</sup>,yla başlayan ve Avrupa Birliği üyeliğinde devam eden vergiyle ilgili reformlar ve diğer kurumsal reformlar gösterilmektedir<sup>147</sup>.

Sonuç olarak vergi ahlakı seviyesi ile ilgili OECD’ye üye ülkeler arasında dönemsel ve bölgesel büyük farklılıklar mevcut olduğu görülmektedir. OECD’ye üye ülkeler arasında vergi ahlakının dönemsel olarak durağan olmaması, vergi ahlakının kurumsal yapı ve ekzojen değişimlerden (Örneğin reel büyüme, politik değişimler, vergi reformları) etkilendiğine işaret olabilir.

## **B- Asya Ülkelerinde Vergi Ahlakı**

Asya 1965-1995 yılları arasında hızlı bir büyüme alanı haline gelmiştir. Bu hızlı büyümeyi, araştırmacılar “Asya mucizesi”, “Asya kaplanları” gibi adlarla ifade etmişlerdir. Ancak 1997 yılında başlayan kriz ekonomik büyümeyi yavaşlatmıştır. Son yıllarda Çin ve Hindistan’ın büyüme konusunda yakaladığı başarı ile bölge yeniden adından söz ettirmeye başlamıştır. Bölgedeki ülkelere Japonya, Çin, Bangladeş, Hindistan, Filipinler, G. Kore ve Tayvan’a yönelik vergi ahlakı ile ilgili araştırmada şu sonuçlara ulaşılmıştır<sup>148</sup>.

Aşağıdaki tablodan görüldüğü üzere Japonya, Çin ve Hindistan’da göreceli olarak durağan değerler gözlenmekle birlikte en yüksek vergi ahlakı seviyeleri de bu ülkelere aittir. Zirve noktası 1990-1993 yıllarında olan Güney Kore’nin değerlerinde ise büyük değişimler görülmektedir.

---

<sup>146</sup> **Moncloa Anlaşması**, ekim 1977’de İspanya hükümeti ile siyasi partilerin, bürokratların, sendikaların, meslek örgütlerinin, üniversitelerin ve sivil toplum kuruluşlarının temsilcilerinden oluşan delegeler arasında, politik değişim sürecinde ekonomik ve sosyal politikalara ilişkin basit bir yapı kurulması ilgili bir anlaşmadır. Demokratik İspanyanın ilk sosyal anlaşması olması yönüyle önemlidir.

<sup>147</sup> Jorge Martinez-VAZQUEZ and Benno TORGLER, “The Evolution of Tax Morale in Modern Spain” **Institute of Local Public Finance**, Working Paper:03-2007, s.1-34

<sup>148</sup> Benno TORGLER, “Tax Morale in Asian Countries”, **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2004-2, s.1-34

**Tablo-15 Asya’da Vergi Ahlakı**

Ülkeler	Vergi Kaçakçılığı Asla Doğru Değildir			Ortalama Vergi Ahlakı Seviyesi		
	1981-1984	1990-1993	1995-1997	1981-1984	1990-1993	1995-1997
Bangladeş			96,3			2,930
Çin		78,7	79,0		2,619	2,613
Hindistan		82,9	77,0		2,614	2,519
Japonya	81,8	81,9	80,6	2,603	2,636	2,621
Filipinler			38,2			1,583
G. Kore	76,4	89,9	71,6	2,560	2,697	2,416
Tayvan			63,7			2,263
<b>Ortalama</b>	<b>79,1</b>	<b>83,4</b>	<b>72,3</b>	<b>2,582</b>	<b>2,641</b>	<b>2,421</b>

**Kaynak:** Benno TORGLER, “Tax Morale in Asian Countries”, **Center for Research in Economics, Management and the Arts** (CREMA), Working Paper No.2004-2, s.7

**Tablo-16 Asya’da Kayıt Dışı Ekonomi (GSYH ve GSMH’nın Yüzdesi)**

Ülkeler	Ort.1989-1990 (GSYH %)	Ort. 1990-1993 (GSYH %)	Ort. 1999-2000 (GSMH%)
Bangladeş			35,6
Çin			13,1
Hindistan	22,4		23,1
Japonya	13,2	8,5	11,3
Filipinler	50,0		43,4
G. Kore	38,0	20,3	27,3
Tayvan		16,5	19,6

**Kaynak:** Benno TORGLER, “Tax Morale in Asian Countries”, **Center for Research in Economics, Management and the Arts** (CREMA), Working Paper No.2004-2, s.8

Diğer taraftan diğer ülkelere kıyasla Filipinler en düşük vergi ahlakı seviyesine sahip olan ülkedir. Bireylerinin sadece %38,2’i vergi kaçakçılığını asla doğru bulmadığını ifade etmiştir. Aynı zamanda Filipinler en yüksek kayıt dışı ekonomiye sahip olan ülkedir (Tablo-16). Son olarak tutarsız bir sonuç Bangladeş’te gözlenmektedir. Bu ülkede yüksek kayıt dışı ekonomiye karşın çok yüksek sayılabilecek bir vergi ahlakı seviyesi görülmektedir.

Genel olarak Asya ülkeleri ile OECD’ye üye ülkeler arasında vergi ahlakı seviyesi karşılaştırıldığında, Asya ülkelerindeki vergi ahlakı seviyesinin daha yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Bu durumun altında en başta kültürel farklılıklar yatmakla birlikte, yapılan çok değişkenli analizler; Asya ülkelerinde vergi ahlakının yüksek olmasının bu ülkelerde hükümete ve yasal sisteme duyulan güvenden, kamu hizmetlerine duyulan memnuniyetten, yüksek demokratik seviyeden ve ulusal gururdan kaynaklandığını göstermektedir.

### C- Geçiş Ekonomilerinde Vergi Ahlakı

Geçiş ekonomileri genelde piyasa ekonomisini oluşturmaya çalışan ekonomileri tanımlamaktadır. Bir çok gelişmekte olan ülke bu kapsamda yer almaktadır. Ancak spesifik olarak “geçiş ekonomileri” kavramı; eskiden sosyalist ekonomi sistemine sahip olup, günümüzde piyasa ekonomilerini oluşturmaya çalışan ülkeler için kullanılmaktadır. Bu ekonomiler birbirinden farklı piyasa ekonomisi deneyimi geçirmekle birlikte, yoksulluk, az gelişmiş altyapı, güçlü ve katı bir komuta sistemi ile sürekli büyüyen ve hantallaşan kamu sektörünün yol açtığı problemler ortak paydaları olmuştur<sup>149</sup>.

**Tablo-17 Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakı**

Ülkeler	Vergi Kaçakçılığı Asla Doğru Değildir.		Ort. Vergi Ahlakı Seviyesi	
	1990-1993	1995-1997	1990-1993	1995-1997
<b>Eski Sovyet Topluluğu</b>				
Azerbaycan		47,8		1,634
Beyaz Rusya	44,4	40,7	1,617	1,518
Estonya	64,6	42,4	2,250	1,560
Gürcistan		49,7		1,760
Letonya	64,4	31,3	2,155	1,379
Litvanya	57,0	46,1	2,089	1,687
Moldavya		39,0		1,426
Rusya	54,2	46,4	1,857	1,662
Ukrayna		41,4		1,558
<b>Ortalama</b>	<b>56,9</b>	<b>42,8</b>	<b>1,994</b>	<b>1,576</b>
<b>Merkez ve Doğu Avrupa</b>				
Ermenistan		41,1		1,508
Bulgaristan	57,4	65,3	2,038	2,240
Bosna		56,4		2,172
Hırvatistan		36,6		1,309
Macaristan	56,3		1,913	
Makedonya		61,4		2,109
Karadağ		48,4		1,749
Polonya	49,3	55,2	1,829	2,001
Romanya	67,7		2,308	
Slovenya	68,5	53,9	2,296	1,913
Sırbistan		56,0		1,969
<b>Ortalama</b>	<b>60,0</b>	<b>52,7</b>	<b>2,077</b>	<b>1,886</b>

**Kaynak:** TORGLER, a.g.t., s.298

Geçiş ekonomilerinin vergi ahlakının seviyeleri incelendiğinde, Eski Sovyet Topluluğu ülkelerinin vergi ahlakı seviyesinin, Merkez ve Doğu Avrupa ülkelerinin

<sup>149</sup> Asuman ALTAY, “Geçiş Ekonomilerinde Devletin Ekonomik Roller, Görevleri ve Kobi’lerin Durumu”, <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/gecis.pdf> (Erişim:28.05.2008)

vergi ahlakı seviyesinden daha düşük olduğu görülmektedir(Tablo-17). Bu durum Eski Sovyet Topluluğu ülkelerinin, Merkez ve Doğu Avrupa ülkeleri kadar mükelleflerin güvenini sağlayacak vergi sistemlerini, vergi idarelerini ya da hükümet yapısını kuramadıklarını göstermektedir<sup>150</sup>.

Geçiş ekonomilerinin vergi ahlakı seviyeleri, OECD'ye üye ülkeler ve Asya ülkeleri karşılaştırıldığında geçiş ekonomilerinin vergi ahlakı seviyelerinin daha düşük olduğu görülmektedir.

Torgler çok değişkenli analizlerinde, geçiş ekonomilerinde vergi ahlakı seviyesinin düşük olmasında, yolsuzlukların algılanan büyüklüğünün etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca geçiş ekonomilerinde, geçiş sürecinin güvenilir kurumlar yaratmak için bir fırsat olduğunu belirten Torgler, bu ülkelerde kamu hizmetlerinin yürütülmesinde standartların ve yüksek şeffaflığın yaratılması, hükümet üyelerinin ve kamu görevlilerinin takdir yetkilerinin sınırlandırılması gibi yolsuzluğa karşı stratejilerin vergi ahlakını artırmak için anahtar araçlar olabileceğini ileri sürmüştür<sup>151</sup>.

#### **D- Latin Amerika Ülkelerinde Vergi Ahlakı**

Gelişmişlik düzeyinin vergi ahlakı üzerindeki etkisi dikkate alındığında Latin Amerika'daki pek çok gelişmekte olan ülkenin vergi ahlakı seviyelerinin düşük olduğu yönünde bir varsayımda bulunmak mümkündür. Ancak analizler bir iki ülke dışında Latin Amerika ülkelerinde vergi ahlakı seviyesinin tahmin edildiği kadar düşük olmadığını göstermektedir.

Latin Amerika ülkelerinde vergi ahlakı seviyesiyle ilgili Dünya Değerler Araştırması ve Latinobarómetro verileri kullanılarak Torgler'in ulaştığı sonuçlar aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

---

<sup>150</sup> Benno TORGLER, "Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries", **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No. 2004 – 05, s.1-24

<sup>151</sup> TORGLER, "Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries", s.1-24

**Tablo-18 Latin Amerika Ülkelerinde Vergi Ahlakı (WVS)**

Ülkeler	Vergi Kaçakçılığı Asla Doğru Değildir.(%)			Ort. Vergi Ahlakı		
	1981-1984	1990-1993	1995-1997	1981-1984	1990-1993	1995-1997
Arjantin	64,4	80,5	72,1	2,136	2,563	2,314
Brezilya		60,8	46,8		2,006	1,608
Şili		75,7	64,2		2,442	2,180
Kolombiya			72,2			2,382
Dominik Cumh.			70,4			2,399
Meksika	48,9	37,3	54,7	1,375	1,453	1,844
Peru			62,7			2,202
Porto Riko			74,4			2,369
Uruguay			80,3			2,512
Venezüella			70,6			2,417
<b>Ortalama</b>	<b>56,7</b>	<b>63,6</b>	<b>66,8</b>	<b>1,756</b>	<b>2,116</b>	<b>2,223</b>

**Kaynak:** TORGLER, a.g.t., s.346

**Tablo-19 Vergi Ahlakı ve Kayıt Dışı Ekonomi 1998 (Latinobarómetro)**

Ülkeler	Vergi Kaçakçılığı Asla Doğru Değildir.(%)	Ortalama	Vergi Kaçakçılığı
Arjantin	66,3	2,266	34,2
Bolivya	49,2	2,044	34,8
Brezilya	65,1	2,165	37,8
Kolombiya	65,3	2,214	26,8
Kostarika	63,2	2,100	23,0
Şili	60,4	2,209	22,2
Ekvator	52,6	1,910	43,0
El Salvador	61,4	2,205	28,2
Guatemala	78,7	2,556	17,7
Honduras	79,6	2,519	24,9
Meksika	50,2	1,732	36,5
Nikaragua	74,2	2,395	42,2
Panama	66,7	2,228	24,7
Paraguay	68,5	2,373	34,6
Peru	53,1	2,058	33,6
Uruguay	50,5	1,948	31,7
Venezüella	68,8	2,310	35,0
<b>Ortalama</b>	<b>63,2</b>	<b>2,190</b>	<b>31,2</b>

**Kaynak:** TORGLER, a.g.t., s.347

İki ayrı veri seti ile ulaşılan sonuçların, dönemsel farklılıkta dikkate alındığında birbirine yakın olduğu görülmektedir. Güney Amerika ülkeleri ve Meksika'da, Orta Amerika ülkeleri ile Karayip sahasına kıyasla önemli ölçüde düşük bir vergi ahlakı gözlenmektedir. Özellikle Meksika çok düşük bir vergi ahlakı seviyesine sahiptir.

Torgler'in yapmış olduğu çok değişkenli analizler, Latin Amerika'da vergi ahlakı seviyesini negatif etkileyen en önemli faktörün, bireylerin vergiden kaçınan mükellefler hakkında sahip olduğu bilgi ve duyular olduğunu göstermektedir<sup>152</sup>.

### **III- GELİŞMİŞ ÜLKELERDE GELİR İDARELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI ÇALIŞMALARI**

Günümüzde tüm dünyada mükellef hizmetleri ve mükellef odaklı yapılanmalar giderek önem kazanmakta, vergi idarelerinin vizyon ve misyonlarında bu hususların önemi vurgulanmaktadır. Bundan önceki dönemlerde var olan işlem odaklı yapı ve “en az maliyetle en fazla verginin toplanması” anlayışı yerini, mükelleflerin yasal yükümlülüklerini gönüllü uyum ve katılımlarıyla yerine getirmelerini sağlayacak mükellef odaklı yapılanma anlayışına bırakmaktadır<sup>153</sup>.

Son yıllarda, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları yürüten bütün ülkeler fonksiyonel veya mükellef odaklı bir yapılanma benimsemekte ve bu süreçte mükellef haklarının düzenlenmesi ve bunların açıklanmasına büyük önem vermektedirler. Nitekim İngiltere, ABD ve Avustralya'dan sonra, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları yürüten Kanada, Fransa, Yeni Zelanda ve diğer bir çok ülke mükellef haklarının düzenlenmesi ve bunların açıklanmasına yönelik bildirimler yayınlamıştır<sup>154</sup>. Bu kısımda gelişmiş bazı ülkelerin, bu konudaki çalışmaları ile ilgili bilgiler vermeye çalışacağız.

#### **A- ABD İç Gelir İdaresi: (Internal Revenue Service-IRS)**

1955 yılında bilgisayar kullanımına geçen ve bilgisayar kullanan ilk kuruluşlardan olan<sup>155</sup> ABD İç Gelir İdaresi IRS, 1990'lı yılların sonunda kamu

<sup>152</sup> Benno TORGLER, “Tax Morale In Latin America”, **Public Choice**, 2005, Vol:122, s.133-157

<sup>153</sup> ÖZPERHİZ, “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, s.113

<sup>154</sup> Adnan GERÇEK, “Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2006, S:209, s.125-126

<sup>155</sup> Erdoğan ÖNER, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: İRS (Internal Revenue Service) Kuruluşu, Görevleri Ve Yeniden Yapılanması**, Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı Yayın No:2005/366, Ankara, 2005, s.138



yönetiminde ve vergi idarelerinde ortaya çıkan toplam kalite, şeffaflık, müşteri odaklılık, müşteri ilişkileri gibi konularda da öncü kuruluşlardan olmuştur.

Bu kısımda kısaca 22 Temmuz 1998 tarihinde ABD Kongresi tarafından kabul edilen Vergi dairesi (IRS) nin Yeniden Yapılandırılması ve Reform Yasası ile getirilen bir takım yenilikler ve toplam kalite, mükellef hakları, mükellef ilişkileri ve yeni teknolojilerin kullanımında IRS'in geldiği noktaya değinilecektir.

### **1- Toplam Kalite Yönetimi: IRS'in Misyonu ve Vizyonu**

Yetersiz hizmetten etkilenen vatandaşların talepleri nedeniyle ABD İç Gelir İdaresi (IRS), 1986 yılında Toplam Kalite Yönetimi(TKY) uygulamasına geçmeye karar vermiştir<sup>156</sup>. Bu karara paralel olarak IRS idari yapısında yeniden yapılanmaya gitmiş ve 22 Temmuz 1998 tarihinde Kongre tarafından kabul edilen Vergi dairesi (IRS) nin Yeniden Yapılandırılması ve Reform Yasası ile IRS'in idari yapısı dört ana operasyon grubu altında önemli ölçüde yeniden kurulmuştur. Dört ayrı grubun adeta ayrı vergi hizmeti veren işletmeler gibi mükelleflerin ihtiyaçlarını ve sorunlarını bilen bir yapı içinde örgütlenmesi sağlanmıştır. Bu grupların sorumluluğunu üstlenen üst düzey yöneticilerin unvanının belirlenmesi dahi özenle tartışılmış ve genel müdür yerine, komisyon üyesi unvanı verilerek, diyaloga açık ve mükellef odaklı bir yönetim yapılacağı vurgulanmıştır<sup>157</sup>.

Toplam kalite yöntemi ile birlikte müşteri odaklı kalite yönetimini benimseyen IRS, müşterilerin ve ihtiyaçlarının tanınması için yeni pozisyonlar oluşturmuştur. Bu pozisyonların görevleri arasında çalışanların müşteri bilincini artırmak amacıyla rasgele anketler düzenlemek ve kurumun kamuoyundaki imajını geliştirmek de yer almaktadır<sup>158</sup>.

---

<sup>156</sup> ASIM BALCI, "Amerikan Vergi İdaresi'nde Toplam Kalite Yönetimine Geçiş(1986-1993)", **Vergi Dünyası**, Nisan 1999, S:212, s.140

<sup>157</sup> Ramazan GÖKBUNAR, Kerametin TEZCAN, Ahmet UTKUSEVEN, **Yeniden Yapılanma Veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi Ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu**, Hesap Uzmanları Vakfı Yayın No:13, Ankara, 2002., s.41

<sup>158</sup> BALCI, a.g.m., s.142

Bu yeni yapı içinde 2000’li yıllarda IRS misyonunu: ”Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet anlayışı içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak” şeklinde belirlemiştir<sup>159</sup>.

IRS’nin 2005 yılında tespit edilen vizyonu ise; beşeri sermayesini ve teknolojik kapasitesini en etkin ve verimli şekilde kullanarak, mükelleflere aksaklık ve sıkıntıyı en az yansıtacak şekilde vergileri toplamaktır<sup>160</sup>.

Günümüzde IRS’nin üç temel hedefi bulunmaktadır. Bu hedefler; işlem süreçlerinde kalite ve verimliliğin güçlendirilmesi, mükellef yüklerinin azaltılması ve gönüllü uyumların geliştirilmesi şeklindedir. IRS, aşağıdaki kalite geliştirme uygulamalarının entegrasyonu ve modernizasyonu çalışmaları sayesinde bu temel hedeflere ulaşmayı planlamaktadır<sup>161</sup>:

- Mükelleflere sunulan hizmet kalitesinin, çalışanların yetkilendirilmesi ve çalışanların doğru becerilerle donatılması vasıtasıyla artırılması.
- Aktif liderlik vasıtasıyla ahlaki davranış ve profesyonel standartlara bağlılığın sağlanması, Aktif liderlik, hem ahlaki davranış beklentilerini karşılamakta hem de böyle bir davranış ortamının geliştirilmesini desteklemektedir.
- Çeşitli tecrübe, değer, bakış açısı ve işgücü ihtiyaçlarının üstlenilmesi ve yönetilmesi.
- Vergi Sistemlerinin Modernizasyonu (TSM) projesinin uygulanması.
- Uyum 2000 (Compliance 2000) projesinin uygulanması.

---

<sup>159</sup> S.Saygın EYÜPGİLLER, “Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler Ve Türkiye İçin Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2001, S:233, s.124

<sup>160</sup> M. Bülent AYDIN, **Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul, 2006, s.75

<sup>161</sup> Roby B. SAWYERS, AL Y. S. CHEN, (Çev.: Özgür SARAÇ), ”Amerikan Gelir İdaresi’nde Toplam Kalite Yönetimi”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2001, S:157,s.95,96

## 2- Mükellef Hakları Bildirisi

ABD kongresi, 1996 yılında kabul ettiği yasa ile Mükellef Haklar Beyannamesini ilan etmiştir. ABD İç Gelir İdaresi ise, mükellef haklarının hangileri olduğunu ve mükellef tarafından ne şekilde kullanılabileceği açık ve seçik olarak tanımlayarak kendi web sitesinde ve hazırladığı broşürlerde taahhüt etmiştir<sup>162</sup>.

ABD İç Gelir İdaresi'nin hazırladığı, "Mükellef olarak haklarınız" başlığını taşıyan broşüründe mükelleflerin hakları aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır<sup>163</sup>:

- **Mükellefin Haklarının Korunması:** Bu hak mükelleflerin IRS ile irtibatla oldukları süreçte, IRS çalışanlarınca mükelleflere haklarının neler olduğunu açıklanacağı ve bu hakların korunacağı anlamına gelmektedir.
- **Mahremiyet ve Gizlilik:** Bu hakka göre kanunun izin verdiği durumlar dışında, IRS tarafından mükelleflerin verdiği bilgiler hiç kimseye açıklanmayacaktır. Ayrıca Mükelleflerin, neden bilgi istendiğini, bu bilginin nasıl kullanılacağını ve istenen bilgiyi vermezse ne gibi durumlarla karşılaşabileceğini bilme hakkı vardır.
- **Profesyonel ve Nazik Muamele:** Bu hakka göre; mükellefler, bir IRS çalışanının kendisine profesyonel, adil ve saygılı bir tavırdaki muamele etmediğine inandıklarında, bu durumu çalışanın amirine bildirebilmektedir. Eğer amirin yanıtı memnun edici değilse, mükellefler bölgelerindeki IRS müdürüne veya beyannamelerini verdikleri hizmet merkezlerine sorunu aktarabilmektedir.
- **Temsil:** Mükellefler, kendilerini temsil edebileceği gibi, kurallara uygun olarak verecekleri yazılı yetki ile bir başka kişi tarafından da temsil edebilirler. Mükelleflerin temsilcileri, avukat, sertifikalı kamu muhasebecisi veya kayıtlı ajan gibi daha önce IRS'de çalışmasına izin verilmiş kişilerden biri olmalıdır. Ayrıca mükellefler, inceleme, itiraz ve icra-tahsil personeli ile

<sup>162</sup> EYÜPGİLLER, a.g.m., s.123

<sup>163</sup> IRS, "Your Right as a Taxpayer", Publication 1, Rev. May 2005, Catalog Number 64731W, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (Erişim:22/02/2008)

yapacakları herhangi bir görüşmeyi, IRS'ne on gün önceden yazıyla bildirmek koşulu ile kayda alabilirler.

- **Sadece Doğru Vergi Miktarını Ödeme:** Mükellefler sadece kanunlara göre ödemesi gereken doğru miktarı ödemek ile sorumludur. Mükellefler ödenmesi gereken zamanda vergilerini ödeyemiyorsa, aylık taksitler halinde de ödeyebilir.
- **Çözülememiş Vergi Problemleri İçin Yardım:** Mükelleflerin, IRS ile bir problemi çözmede çabaları başarısız olduğunda, mükelleflere Mükellef Avukatı Hizmeti yardımcı olabilmektedir.
- **İtiraz ve Yargıya Başvurma:** Mükellefler vergi yükümlülüklerinin miktarı ve bazı takip-tahsil işlemleri hususunda IRS ile anlaşamazsa, itiraz bürosundan bu durumun yeniden incelenmesini isteyebilir. Ayrıca mükellefler bu durumun incelenmesi için mahkemeye de gidebilir.
- **Bazı Ceza ve Faizlerin Kaldırılması:** Mükellefler güvenlerine itibar edilebileceğini, makul hareket ettiğini veya bir IRS çalışanının yanlış tavsiyesine güvendiklerini gösterebilirlerse, IRS kanunların izin verdiği ölçüde mükelleflerin cezalarını kaldırabilmektedir. IRS, bir IRS çalışanının hata veya gecikmesi nedeniyle oluşan faizleri de kaldırabilmektedir.

Kısaca Mükellef Haklar Beyannamesi ile IRS, temas ettiği mükelleflerle ilgili işlem yaparken uyacağı prensipleri sıralamakta ve hakkında işlem yapılan mükelleflere sahip oldukları hakları açıklamaktadır<sup>164</sup>.

### 3- Mükellef Avukatı Hizmeti

Mükellef hakları bildirgesinde de bahsedilen bu hizmetin asıl amacı, zor durumdaki mükellefi idare karşısında korumaktır. IRS ile paralel organize olan Mükellefin Avukatı yerel ofisleri, IRS'in Problem Çözme Programını beraberce yürütmektedirler. Mükellefin ailesi ve işletmesini zor duruma düşürebilecek bir vergi uygulaması ortaya çıktığı anda, 30 gün içinde Mükellefin Avukatı'na

---

<sup>164</sup> ÖNER, a.g.e., s.227

başvurulabilmektedir. Mükellefin Avukatı, IRS ile mükellef arasında devreye girmekte, delilleri ve mükellefin durumunu değerlendirerek zor durumdaki mükellefe yardımcı olmaktadır. Mükellef Avukatı İdaresi'nin verdiği kararlar, doğrudan uygulamaya konulmaktadır. Böylece mükellefin ailesinin geçimi veya işletmesindeki çalışanların geliri tehlikeye girmeden, çoğu kez vergi ihtilafı doğmadan sorunun çözümlenmiş olmaktadır<sup>165</sup>.

Mükellefin Avukatı İdaresi iki temel fonksiyon çerçevesinde organize olmuştur. Bunlar (1) Koruma fonksiyonu ve (2) Sistem analizi ve savunma fonksiyonudur. Koruma fonksiyonu, Mükellefin Avukatı İdaresinin kriterleri çerçevesinde mükelleflerin sorunlarını çözmeden sorumludur. Sistem analizi ve savunma fonksiyonu ise, sistem problemlerini belirlemek, kökleşmiş sorunları analiz etmek, yeni sistem ve uygulamaların potansiyel sorunlarını saptayarak bunlara yönelik çözüm geliştirmekten sorumludur<sup>166</sup>.

#### **4- Mükellef Asistanı ve Mükellef Eğitimi**

IRS, 116 milyon mükellefe ücretsiz telefon hatları ve mahalli vergi bürolarındaki görevlilerce verdiği danışmanlık hizmeti ile mükelleflerin beyannamelerini sorunsuz düzenleyebilmelerine yardım etmektedir. Ayrıca mükellefler IRS'in Internet sitesi üzerinden vergi kanunlarına ulaşabilmekte, faks yoluyla vergi formları ve talimatlarını temin edebilmektedir<sup>167</sup>.

Diğer taraftan mevcut ve potansiyel mükelleflerin eğitimi için<sup>168</sup>;

- Vergi eğitim malzemesi tüm orta dereceli okullarda mevcuttur.
- Beyanname düzenleme mevsiminde yıllık bir profesyonel medya kampanyası ile televizyonlarda yoğun duyuru yapılır.

<sup>165</sup> EYÜPGİLLER, a.g.m., s.123-124

<sup>166</sup> Adnan GERÇEK, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", <http://www.muhasibetr.com/makaleler/04.zip> (Erişim: 12.06.2007)

<sup>167</sup> ÖNER, a.g.e., s.228-229

<sup>168</sup> ÖNER, a.g.e., s.230

- Yeni işyeri açanlara talepleri halinde mükellef için lazım olacak vergi formları ile yayınların yer aldığı “Your Business Tax Kit” paketleri gönderilir.
- IRS müşteri hizmetleri(Customer Service) elemanları, yeni işe başlayan ve mükellefiyetlerini öğrenmek isteyen ticaret ve meslek erbabına çeşitli merkezlerde dönemsel olarak seminerler düzenlerler.
- IRS her yıl o yıl ilgili vergi kanunlarında, formlarda ve usullerde meydana gelen önemli değişiklikleri muhasebeciler ve mükelleflere düzenlediği seminerlerde açıklarlar.
- IRS her yıl Kasım /Aralık ayında gönüllü gelir vergisi yardımcısı(volunteer income tax assistor-VITA) eğitimi düzenler. Vergi gönüllüleri yaşadıkları veya çalıştıkları yerin civarındaki kişilerin basit vergi beyannamelerine yardım ederler.

## 5- Elektronik Vergi Yönetimi

Vergi yönetiminin Internet'ten faydalanılarak icrası anlamına gelen Elektronik vergi yönetimi (Electronic Tax Administration-ETA), IRS'in yeni teknolojilere dayalı bir büyüme stratejisidir<sup>169</sup>.

Dileyen mükellefler Elektronik Vergi Yönetimi ile her türlü beyannameyi elektronik olarak doldurabilmektedir. Mükellefler ile vergi uygulamacıları Elektronik Vergi Yönetimi'nden, beyanname doldurmanın yanı sıra ödeme yapmak, formlar, yayınlar ve diğer bilgiler edinmek için de yararlanabilmektedir<sup>170</sup>.

Elektronik Vergi Yönetimi dayalı büyüme stratejisi dahilinde IRS'e, 2007 yılında beyannamelerin en az %80'inin elektronik olarak düzenlenmesi hedefi verilmiştir. 2004 yılında mükelleflerin yarıya yakını, 61 milyon kişi,

<sup>169</sup> Tekin AKDEMİR, Ersan ÖZ, “Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimi- II”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2004, S:188, s.107

<sup>170</sup> ÖNER, a.g.e., s.230

beyannamelerini kendileri düzenleyip elektronik olarak vergi dairesine göndermiştir<sup>171</sup>.

## **B- İngiltere Gelir İdaresi (Inland Revenue)**

İngiliz Gelir İdaresi 1993 yılında yeniden yapılanma ile ilgili çalışmaları başlatmıştır. Bu yeniden yapılandırma çalışmaları dahilinde gelir idaresinin çalışma anlayışında da önemli değişiklikler yapılmıştır. Mükellef odaklı yönetim anlayışının başarılı bir şekilde yerleştirilebilmesi için gelir idaresinin çalışma prensipleri yeniden belirlenmiştir. Bu prensipler mükellefleri anlama, onların sorunlarını çözme, gelir idaresi mükellef ilişkilerini hızlı ve etkin bir şekilde kurma ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırmaya yöneliktir.<sup>172</sup>

### **1- İngiltere Gelir İdaresi'nin Misyonu ve Değerleri**

İngiliz gelir idaresi, mükelleflerin ve çalışanlarının görüşlerini alarak hazırladığı misyonunu, 1 Nisan 1999 tarihinde hazırlayarak, "Charter for Taxpayers" metni halinde ilan etmiştir. Bu metinde, müşterilerine etkin, verimli ve adil hizmet vermeyi amaçladıkları belirlenmiş, mükellefe sunulacak hizmetin standartları, hangi konularda idarenin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikayetlerini ne şekilde işleme koyabilecekleri net bir şekilde tespit edilmiştir<sup>173</sup>.

Ayrıca İngiliz Gelir İdaresi tarafından sunulan hizmetlerin geliştirilmesi amacıyla mükelleflerden gelen önerilere büyük önem verilmekte olup, bu amaçla ulusal, bölgesel ve yerel anketler düzenlenmekte ve mükelleflerden gelen şikayetler dikkatlice incelenmektedir. Mükelleflere daha etkin, verimli ve adil hizmet sunulabilmesi amacıyla, 1995 yılından itibaren İngiliz Gelir İdaresinin bazı bürolarında Toplam Kalite Yönetimine geçilmiş ve bu sayede hem vergileme

---

<sup>171</sup> ÖNER, a.g.e., s.231-232

<sup>172</sup> GERÇEK, a.g. url. (Erişim:12.06.2007)

<sup>173</sup> EYÜPGİLLER, a.g.m, s.125

hizmetlerinin müşteri odaklı olarak daha etkin sunulması sağlanmış, hem de çalışanların motivasyonu ve iş memnuniyeti artırılmıştır<sup>174</sup>.

İngiltere Gelir İdaresi sunduğu hizmetleri başarıya ulaştıracak olan müşterek değerleri şu şekilde belirlemiştir<sup>175</sup>:

- Diğerleri ile ilişkilerimizde:
  - Karşılıklı saygı,
  - Dürüstlük,
  - İnsanlara güvenmek ve güvenlerini kazanmak,
  - Açık ve cana yakın olmak,
  - Herkese adil muamele etmek.
- Birlikte çalışırken:
  - Takım çalışmasını beslemek,
  - Girişim ve yenilikleri teşvik etmek,
  - İşimizle övünmek,
  - Amaçlarımızı başarmak için azme sahip olmak.
- Liderlik eden bütün yöneticilerle beraber:
  - Açık bir yönetime,
  - Teşvik ve takdire,
  - Görünür destek ve eğitime inanmak.

## **2-İngiltere Gelir İdaresi'nin Taahhüt ve Beklentileri**

Mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması hususunda ilk girişim İngiltere Gelir İdaresi tarafından 1986 yılında gerçekleştirilmiş ve sonraki yıllarda yenilenerek hizmet taahhüt beyanı niteliğinde broşür olarak basılmıştır<sup>176</sup>.

İngiltere Gelir İdaresi'nin sunduğu hizmetlere ilişkin taahhütleri ve mükelleflerden beklentilerini şu şekildedir<sup>177</sup>:

---

<sup>174</sup> GERÇEK, a.g.url., (Erişim:12.06.2007)

<sup>175</sup> IR,Inland Revenue Annual Report 1999, <http://www.hmrc.gov.uk> (Erişim:17.05.2008)

<sup>176</sup> GERÇEK, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'de Durumun İncelenmesi", s.124-125

<sup>177</sup> IR,Inland Revenue Annual Report 1999, <http://www.hmrc.gov.uk> (Erişim:17.05.2008)



<b>İngiltere Gelir İdaresi'nin sunduğu hizmetlere ilişkin taahhütleri</b>	<b>İngiltere Gelir İdaresi'nin mükelleflerden beklentileri</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adil ve önyargısız hareket etmek:</li> <li>• Etkin iletişim kurmak,</li> <li>• Kaliteli hizmet sağlamak,</li> <li>• Yapılan hizmetlerin sorumluluğunu almak,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kayıtların çağa uygun ve doğru tutulması</li> <li>• Kişisel ve mesleki değişikliklerin bildirilmesi,</li> <li>• İstenildiğinde doğru ve tam bilgi verilmesi,</li> <li>• Ne zaman ödeme yapılması gerekiyorsa o zaman ödeme yapılması.</li> </ul>

### **3-Vergi Ombusmanı**

"Vergi Ombusmanı" veya "Parlamento Vergi İdaresi Komisyonu Üyesi" gelir idaresinin haksız işlemlerine karşı mükelleflerin düzeltme talepleri veya şikayetlerinin önceden belirlenmiş süreler içinde çözümlenmemesi halinde, bu uyuşmazlıkları çözümlenmektedir. Ombusmanın yetki ve sorumlulukları 1967 yılında Parlamento Komisyonu Üyeleri Kanunu ile belirlenmiştir. 1994 yılında yetki ve sorumlulukları, kamu idarelerinden bilgi elde etmeyle ilgili şikayetleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir<sup>178</sup>.

### **4-İnternet Kullanımı**

İngiltere Gelir İdaresi, 1999-2000 hesap dönemi beyannamelerinden itibaren İnternet üzerinden beyanname düzenleme ve idareye iletme sistemini başlatmıştır. Mükelleflerin bu sisteme özendirilmesi için bu sistemle beyanda bulunanların vergi ödemelerinden 10-100 tutarında bir indirim yapılması uygulaması, kısa reklamlarla mükelleflere İnternet üzerinden vergi beyan ve ödeme imkanının hatırlatılması, İnternet üzerinden vergi uygulamasına katkıda bulunabilecek yazılım firmalarının teşvik edilmesi gibi önlemler de düşünülmüştür<sup>179</sup>.

<sup>178</sup> GERÇEK, a.g.url., (Erişim:12.06.2007)

<sup>179</sup> EYÜPGİLLER, a.g.m., s.125

## C-Avustralya Vergilendirme Dairesi (Australian Taxation Office-ATO)

Avustralya’da kamu yönetimi alanında yaşanan değişim son 20 yılı kapsamaktadır ve bu değişimde İngiltere-Yeni Zelanda gibi ülkelerdeki girişimler örnek alınmıştır<sup>180</sup>.

Avustralya’da kamu yönetimindeki bu değişimin bir ayağını da Avustralya Vergilendirme Dairesi’nde mükelleflere yönelik hizmet anlayışındaki değişim, çalışanların performansını artırmaya yönelik tedbirler, yeni teknolojilerin kullanımı ve mükelleflere tanınan haklar gibi konular oluşturmaktadır.

### 1- Avustralya Vergilendirme Dairesi’nin Öncelikleri, Stratejileri, Prensipleri

Avustralya hükümeti “Vergi reformu:yeni vergi değil, yeni vergi sistemi” sloganıyla başlattığı çalışmalar sonucunda 1 Temmuz 2000 tarihinde yeni vergi sistemini uygulamaya geçmiştir. Yeni vergi sistemi ile birlikte Avustralya Vergilendirme İdaresinde de yeni bir anlayışın hakim kılınmasına yönelik çalışmalar başlatılmış ve bu çalışmalarda Avustralya Vergilendirme İdaresinin öncelikleri, stratejileri ve prensiplerinin yeniden aşağıdaki şekilde belirlenmiştir<sup>181</sup>.

- Avustralya Vergilendirme İdaresi’nin öncelikleri:
  - Bütçe gelirlerini tahsil,
  - Vergi reformunu gerçekleştirmek,
  - Globalleşme ve yerleşik davranışlar içerisinde kayıt dışı ekonomi ve vergi rekabetini zorlayacak vergi itiraz sorunlarını çözmek ve
  - Toplumsal güven aşılایıcı davranışları yönetmektir.
- Avustralya Vergilendirme İdaresi’nin stratejileri:
  - Uyum sağlama,

<sup>180</sup> Osman YILMAZ, “Kamu Yönetimi Reformu:Genel Eğilimler Ve Ülke Deneyimleri”,DPT İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Hukuki Tedbirler Ve Kurumsal Düzenlemeler Dairesi Başkanlığı, Şubat 2001,s.81-85

<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf> (Erişim: 17.05.2008)

<sup>181</sup> Timur TURGAY, “Türkiye’de Vergilendirmede Etkinlik Yönünden İdare Mükellef İlişkileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2004, s.105-106 (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

- Toplumla işbirliği geliştirme,
- Vergi reform ve politikalarını destekleme ve
- Yeni teknolojilere uyum sağlama ve kullanmaktır.
- Avustralya Vergilendirme İdaresi'nin temel çalışma prensipleri ise;
  - Yapılan değişiklikler hakkında mükelleflere en kısa zamanda hızlı ve açık bilgi vermek,
  - Kurumsal görüş açısı ve hizmet ihtiyacı olduğunda Vergi idaresi personelinin rotasyona tabi tutarak aktif bir şekilde yönetmek,
  - Vergi idaresi personelinin bilgi ve beceri düzeylerini artırarak ihtiyaçlara göre farklı işler yapabilecek durumu sağlamak,
  - Vergi idaresi personelinin görev ve yükselmelerinde veya işten çıkarılmasında objektif değerlendirme yöntemleri belirlemek,
  - Çeşitli nedenler ile işi terk etmek veya değiştirmek zorunda kalan mükelleflerin yeni iş becerileri kazanmasına veya yeni iş bulmasına aktif destek sağlamak,
  - Vergi idaresi değişim sürecinde eleme, gelişme, ödüllendirme ve performans beklentileri çerçevesinde yöneticilerin liderlik vasıflarını ön planda tutmaktır.

Avustralya Vergilendirme İdaresi'nin yukarıda belirtilen öncelikleri, stratejileri ve prensiplerinin yanında misyonunu da; "Hükümetle olan kaliteli işbirliği çerçevesinde vergileri toplarken gösterilen profesyonellik ve mükelleflere karşı adil tutumla basit, verimli ve eşit bir vergi sistemine ulaşmak" şeklinde belirlemiştir<sup>182</sup>.

## **2-Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Sorumlulukları Belgesi**

Avustralya Vergilendirme İdaresi (ATO), Avustralya'da yaşayan farklı milletlerden insanları da dikkate alarak "Vergi Mükelleflerinin Hakları Ve Sorumlulukları Belgesi- Bilmeniz Gerekenler" başlığını taşıyan broşürünü İngilizce

---

<sup>182</sup> GERÇEK, a.g.url., (Erişim:12.06.2007)

dışında, içlerinde Türkçe’de olan 16 dilde hazırlamıştır. Bu broşüre göre mükelleflere tanınan haklar aşağıda yer aldığı gibidir<sup>183</sup>:

- “Bizden şunları bekleyebilirsiniz:
  - Size adil ve mantıklı davranmayı,
  - Size, başka türlü hareket etmediğiniz sürece, vergi işlerinizde dürüst olduğunuz öngörüsüyle davranmayı,
  - Vergi yükümlülüklerinizi anlayıp yerine getirebilmenize yardımcı olmak üzere size profesyonel servis ve yardım sunmayı,
  - İsteddiğiniz bir kişi tarafından temsil edilebileceğinizi ve vergi işlerinizle ilgili olarak tavsiye alabileceğinizi kabul etmeyi,
  - Gizliliğinize saygı duymayı,
  - Sizin hakkınızda bizdeki bilgileri yasaya uygun olarak saklı tutmayı,
  - Bizde bulunan sizinle ilgili bilgilere yasaya uygun olarak erişiminizi sağlamayı,
  - Size, güvенеbileceğiniz tavsiye ve bilgi sağlamayı,
  - Vergi işleriniz hakkında verdiğimiz kararları size anlatmayı,
  - Yeniden gözden geçirmeyi talep etme hakkınıza saygı duymayı,
  - Şikayet etme hakkınıza saygı duymayı,
  - Vergi sistemini, kurallara uymak için yapacağınız masrafları en aza indirecek şekilde yürütmeyi,
  - Yaptığımız şeylerin sorumluluğunu taşımayı.”

Bu broşürde Avustralya Vergilendirme İdaresi, mükelleflerden beklentilerini de aşağıdaki şekilde dile getirmiştir:

- “Sizden şunları yapmanızı bekleriz:
  - Bizimle olan işlerinizde dürüst olmanızı,
  - Kayıtları yasaya uygun şekilde tutmanızı,

---

<sup>183</sup> ATO, “Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Sorumlulukları Belgesi- Bilmeniz Gerekenler”, NAT 2548, 2007, s.1-25, [http://www.ato.gov.au/content/downloads/turkish\\_web.pdf](http://www.ato.gov.au/content/downloads/turkish_web.pdf) , (Erişim:29.02.2008)

- Vergi beyannamelerini ve diğer belgeleri hazırlarken ve kayıtları tutarken makul oranda dikkat göstermenizi,
- Vergi beyannamelerini ve gerekli diğer belge veya bilgileri zamanında yatırmanızı,
- Vergilerinizi ve diğer tutarları zamanında ödemenizi,
- Bizimle olan işlerinizde işbirliği içinde olmanızı.”

Kısaca Avustralya Vergilendirme İdaresi yayınlamış olduğu Mükellef Hakları Bildirgesinde, faaliyetlerini müşteri odaklı ve birlikte çalışma esasına dayalı olarak sürdüreceğini, mükelleflere karşı dürüst, profesyonel, objektif ve adil bir anlayışla davranacağını taahhüt etmiştir. Ayrıca, vergi idaresi tarafından mükelleflere sunulacak hizmetlerin standartları belirlenmiş; vergileme süreciyle ilgili mükelleflere sağlanacak yardımlar ve mükelleflerin sorumlulukları açıklanmış; vergi idaresinin işlemlerine karşı mükelleflerin itiraz ve şikayetleriyle ilgili hakları tespit edilmiştir.

#### **D-Yeni Zelanda Gelir İdaresi (Te Tari Taake )**

Yeni Zelanda 1984 yılında yapılan seçimlerin ardından yaşanan ekonomik kriz sonrasında kamu yönetiminde reform girişimlerine başlamıştır. Bu reform girişimleri içinde vergi sistemi yeniden gözden geçirilmiş ve vergi reformu yapılmıştır<sup>184</sup>.

Bu reform kapsamında Yeni Zelanda gelir idaresinin misyonu şu şekilde belirlenmiştir:” Hükümete ve topluma yüksek kaliteli vergi ve sosyal politika hizmeti sunmak”. Mükellefleri değerli müşteriler olarak gördüğünü belirten Yeni Zelanda gelir idaresi bu misyonu gerçekleştirebilmek için<sup>185</sup>;

- Yasalara uyumu özendiren
- Mükelleflerin bilgi ihtiyacını ve maliyetlerini en aza indiren basit bir sistem içeren,

<sup>184</sup> H.Hakan YILMAZ, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasında Yeni Zelanda Deneyimi”, **Vergi Sorunları**, 1999, S:133, s.101-108

<sup>185</sup> EYÜPGİLLER, a.g.m., s.125

- Mükelleflerin idareye, mesleki bilgi, beceri ve iyi niyet yönünden inancını sağlamlaştıran,
- Organizasyon altyapısı ve enformasyon sistemini müşteri odaklı bir anlayışla, mükellefin uyumunu gerçekleştirecek şekilde güçlendiren uygulamaları hayata geçirmeyi planlamıştır.

### **E- Japonya Ulusal Vergi Ajansı (National Tax Agency-NTA)**

Japonya Ulusal Vergi Ajansı misyonunu<sup>186</sup>; “mükelleflerin vergisel sorumluluklarını gönüllü olarak pürüzsüz ve uygun şekilde yerine getirmelerine yardım etmek” olarak belirlemiştir. Bu misyonu insanların desteğini alarak yerine getirmek için, Japonya Ulusal Vergi Ajansı, mükelleflerin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardım edecek olan vergi eğitimine, halkla ilişkilere ve diğer aktivitelere önem vermekte, adil ve uygun biçimde vergi konulmasına ve tahsil edilmesine çalışmaktadır.

Japonya Ulusal Vergi Ajansı yukarıda bahsedilen misyonunu gerçekleştirebilmek için dikkat edilmesi gereken şeffaflık ve verimlilik ilgili görevlerini Japonya Maliye Bakanlığı Kuruluş Kanununun 19. maddesinde aşağıdaki şekilde belirlemiştir:

#### **1.Ulusal vergilerin uygun ve adil tahakkuk ve tahsilatını gerçekleştirmek**

##### **(1) Vergi ödeme çevresini geliştirmek:**

- (i) Mükelleflere vergi beyanının doldurulması ve vergi ödemesiyle ilgili prosedürler ve kanunlarla ilgili açıklamaları doğru bir tavırla ve kolay anlaşılır biçimde iletme,
- (ii) Mükelleflerin sorularına ve müracaatlarına doğru ve vaktinde cevap vermek,
- (iii) Vergi idaresi ve vergilerin işlevleri ile ilgili geniş kapsamlı bir mutabakat ve işbirliği sağlamak için çeşitli katmanlardan insanlarla ve

---

<sup>186</sup> National Tax Agency Report 2006, <http://www.nta.go.jp> (Erişim:25.11.2006)

kamu idareleri ile geniş boyutlu katılım ve işbirliği elde etmeye gayret etmek.

(2) Uygun ve adil vergi idaresine geçmek:

(i) Uygun ve adil vergilemeyi gerçekleştirmek için:

a. Kanun ve yönetmelikleri layıkıyla uygulamak,

b. Doğru vergi beyanını gerçekleştirmeye ve vergi beyanları doğru bulunmayan mükelleflere yönelik rehberlik ve doğru vergi incelemeleri yürütülerek hataları düzeltmeye çalışmak,

c. Mükelleflerin vergilerini vadesinde ödemelerine yardım etmek ve vadesinde vergi ödemekte başarısız mükelleflere karşı vergi borcunun ödenmemesi ile ilgili prosedürleri uygulayarak ödenmemiş vergileri toplamaya gayret etmek.

(ii) Mükelleflerin yasal hak ve çıkarları ile ilgili ihlallere yönelik inceleme isteklerine gecikmeden ve gerektiği gibi cevap vermek.

2. Alkollü içki endüstrisinin sağlam gelişimi

(i) Kaliteli ve güvenli alkollü içkiler ile mayalama teknolojilerinin araştırılmasına ve geliştirilmesine gayret etmek, alkollü içki endüstrisinin altyapı sorunlarına çözüm sağlanmak,

(ii) Alkollü içkiler ilgili kaynakların verimli kullanımının sağlanmasına çalışmak.

3. Yeminli Mali Müşavirlik hizmetinin uygun yönetimi

Japonya Ulusal Vergi Ajansı, mükelleflerin vergi beyannamesini doldurmaya ve vergi ödeme yüklerini azaltmaya yardımcı olması için bilgi teknolojileri (IT) sisteminin avantajlarından yararlanmaya çalışmaktadır. Bilgi teknolojileri (IT) sistemi; online şekilde beyanname doldurulması ve vergi ödemesi için e-Vergi sistemi (e-Tax system) ile Japon Ulusal Vergi Ajansı web sitesindeki Beyan Asistanı'ndan oluşmaktadır.

Ocak 2006'da kullanımına başlanacağı mükelleflere duyurulan e-Vergi, ulusal vergilerin ödemesi ile ilgili muhtelif bildirimlerin ve beyannamelerin Internet üzerinden mükelleflerce doldurulmasına imkan veren bir sistemdir.

Japonya Ulusal Vergi Ajansı'nın web sitesindeki beyan asistanı ise mükelleflerin kişisel bilgisayarları ile gerekli bilgileri girerek vergi beyanlarını tamamlamalarına izin vermektedir. Beyan asistanı ile vergi matrahı ve ödenecek vergi otomatik olarak hesaplanmakta ve mükellefler kesin vergi beyanlarını sunmak için vergi beyanlarının çıktısını alabilmektedir. 2002 takvim yılı son beyanname döneminde Japonya Ulusal Vergi Ajansı web sitesinde tanıtımı yapılmış olan "Beyan Asistanı"na yıldan yıla artmakla birlikte 2005 yılı son beyan döneminde 14,59 milyon giriş yapılmıştır.

Yukarıda belirtilen mükellef odaklı yapının inşası yanında, Japonya Ulusal Vergi Ajansı bu yapının sonuçlarını ölçmek amacıyla mükelleflerin memnuniyetini ölçmeye yönelik çalışmalar da yürütmektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASININ TOPLUMDA VERGİ BİLİNCİNİN VE VERGİ AHLAKININ OLUŞUMU AÇISINDAN DEĞERLENDİRMESİ

#### I- TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Türkiye'de gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik çalışmalar yarım yüzyıldan daha fazla bir süreyi kapsamaktadır. Pek çok yerli ve yabancı uzman, sivil toplum kuruluşu ve uluslararası kuruluş bu süreç içinde yer almış olup, gelir idaresinin sorunları ve bu sorunları çözmeye yönelik önerilerin yer aldığı çok sayıda rapor hazırlanmıştır.

Son dönemde özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşların baskı ve çabaları sonucu, Türkiye'de gelir idaresini yeniden yapılandırmak amacıyla 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hazırlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

Çalışmamızın bu kısmında öncelikle gelir idaresinin yeniden yapılandırılması süreci ve gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının gereği üzerinde durulacak, daha sonra yeniden yapılandırmaya egemen olan ilkelerden bahsedilecek ve son olarak da yeniden yapılandırma sonucu kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın amaç ve görevleri, teşkilat yapısı ve insan kaynakları hakkında bilgiler verilecektir

## A- Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Süreci ve Gereği

Osmanlı döneminde devlet teşkilatı içinde bugünkü manada Maliye Bakanlığı 1838 yılında kurulmuştur. “Maliye Nezareti” olarak ifade edilen bu teşkilat, dairelerden oluşmakta olup, bugünkü gelir idaresinin görevleri Bedeli Nuzul ve Avarız Dairesi tarafından yürütülmüştür. 1936 yılında Varidat Umum Müdürlüğü, 1942 yılında Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü ve 1946 yılında Gelir Genel Müdürlüğü adını alan gelir idaresi yeniden yapılandırma çalışmaları sonucunda 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı adını almıştır<sup>187</sup>.

Maliye bakanlığı bünyesinde müdürlük olarak faaliyet gösterdiği 1950-2005 yılları arasında bir çok yerli ve yabancı uzman gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ile ilgili raporlar hazırlamıştır. Ancak gelir idaresinin bugünkü yapılanmasında en büyük etki 2000’li yıllarda sivil toplum kuruluşları ile uluslar arası kuruluşlar tarafından olmuştur. Bu nedenle bu yeniden yapılanma serüvenini 1950-2000 yılları arası ve 2001-2005 yılları arası olarak ayırarak incelemek gerekmektedir. 1950-2000 yıllarında hazırlanan raporları kısaca aşağıdaki gibi özetleyebiliriz<sup>188</sup>:

- 1951 yılında ABD’li uzmanlar James Martin ve Frank Cuhs tarafından hazırlanan “Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor”,
- 1963 yılında ABD’li uzman B. Frank White ve arkadaşları tarafından hazırlanan ve doğrudan Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasını konu alan “Türkiye’de Vergi İdaresi” başlıklı Rapor ve bu Raporla bağlantılı olarak dönemin Maliye Bakanı Ferit Melen’in onayı ile “Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu’nun oluşturulması,

<sup>187</sup> GİB, 2007 Faaliyet Raporu, s.1-2

<sup>188</sup> Rıdvan SELÇUK, “Türk Vergi Sistemi ve Reform İhtiyacı”, (VAVEK) Vergi Arenası Paneli 13 - 14 Kasım 2003, s.4-5 <http://www.vavek.org.tr/download/faaliyet5.doc> (Erişim:30.12.2007)

- 1960’larda Ali Alaybek’in başkanlığında kurulan Vergi Reform Komisyonu tarafından 1964 yılında hazırlanan “Gelir İdaresi Başkanlığı” başlıklı yasa tasarısı taslağı,
- 1970 yılında ABD’li uzman Daniel Tucker tarafından hazırlanan ve Maliye Bakanlığına sunulan rapor,
- 1972 yılında TBMM’ne sunulan, ancak günün koşulları nedeniyle ilgili yasama döneminde görüşülemediği için kadük olan Gelir İdaresinin Gelirler Genel Sekreterliği’ne dönüştürülmesini öngören yasa tasarısı,
- 1972 yılında ABD’li uzman Leif Muten tarafından hazırlanan ve o tarihte Parlamento’da bulunan tasarının yasalaşması temennisinin belirtildiği rapor,
- 1982 yılında eski Maliye Bakanlarından Adnan Başer Kafaoglu’nun danışmanı olduğu dönemin Devlet Başkanı Kenan Evren’e sunduğu ve Gelir İdaresinin Gelirler Bakanlığına dönüştürülmesini önerdiği rapor,
- 1985’lerden sonra özellikle Altan Tufan’ın genel müdürlüğü döneminde hazırlanan gelir idaresinin yeniden yapılanmasıyla ilgili yasa tasarısı taslakları,

2001 yılında yaşanan krizle birlikte gelir idaresinin yapılandırılmasında yeni bir süreç başlamış, gelir idaresini yeniden düzenleme gereği artık IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşların Türkiye ile ilgili olarak düzenledikleri belgelerde de yer almaya başlamıştır<sup>189</sup>. Bu durumun bir sonucu, gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ifadesi, hükümetin 2002 yılında IMF’ye gönderdiği Niyet Mektubu ile 7. ve 8. gözden geçirme raporlarına da yansımıştır<sup>190</sup>.

<sup>189</sup> Erdoğan ÖNER, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare**, Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Ankara, 2005, Genişletilmiş 2. Baskı, s.681

<sup>190</sup> Ersan ÖZ, Birol KARAKURT, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 2007 Cilt: 44 Sayı:510, s.82

Ayrıca başta Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) olmak üzere sivil toplum kuruluşları da gelir idaresinin yeniden yapılandırılması sürecine hazırladıkları çalışmalar ile katkıda bulunmuşlardır. TÜSİAD ile Vergi Konseyi tarafından hazırlanan “Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Temel Tasarım” isimli çalışmada, fonksiyonel bir organizasyon ve mükellef temelli bir alt yapılanma önerilmiştir<sup>191</sup>.

Tüm bu çalışmalarda gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasını gerekli kılan nedenler şu şekilde ifade edilmiştir:<sup>192</sup>

- Vergiye ve Gelir İdaresine gerekli önem verilmemektedir.
- Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatı ihtiyacı karşılayacak fonksiyonel bir örgütlenme yapısına sahip değildir.
- İdarenin merkez ve taşra teşkilatının örgütlenişinde hiyerarşik problemler söz konusudur.
- Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumlulukları net olarak belirlenmemiştir.
- Gelir İdaresinde performans değerlemesi ve denetimi yapılamamaktadır.
- Vergi daireleri, yetki bölgesi içerisindeki mükelleflerin faaliyetlerini yakından takip edemez durumdadır.
- Vergi uygulamalarında bilgi ve iletişim teknolojilerinin olanaklarından yeterli ölçüde yararlanılamamaktadır.
- Gelir İdaresinin faaliyetleri hakkında kamuoyunun yeterli ve düzenli bilgi eksikliği söz konusudur.
- Gelir İdaresi inisiyatif kullanmaya imkân veren yapıcı, eğitici ve yol gösterici iç denetim anlayışından yoksundur.
- Gelir İdaresinin kaliteli ve işin niteliklerine uygun personel eksikliği ile personelin atanma, yükseltme ve ek ücret ödemelerinde objektif kriterleri kullanma sorunları vardır.

---

<sup>191</sup> TÜSİAD, Vergi Konseyi, **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Temel Tasarım**, Yayın No. TÜSİAD-T/2003-12/375, Aralık 2003, s.1-96

<sup>192</sup> ÖZ, KARAKURT, a.g.m., s.

- Gelir İdaresinin sıklıkla dış etkilere (siyasi baskılar) maruz kalması nedeniyle kanunları objektif ve tarafsız şekilde uygulamada problemler söz konusudur.

## **B- Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasında Egemen Olan İlkeler**

Son yıllarda gelir idarelerinin, mükelleflerin ihtiyaçlarına istenildiği ölçüde cevap veremediği görülmüş ve gelir idarelerinin yeni benimsenen bazı ilkeler etrafında yeniden yapılandırılması gündeme gelmiştir.

Ülkemizde de gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının tartışıldığı süreçte bu yeni eğilimler akademisyenler, sivil toplum kuruluşları ve uluslar arası kuruluşlar gibi tartışmaya dahil olmuş kesimlerce öneri olarak ortaya atılmıştır. Sonuçta bu eğilimlerin bir kısmı gelir idaresini yeniden yapılandıran 5345 sayılı kanunda belli ölçülerde yerini almıştır. Bu kısımda kısaca bu eğilimler konusunda bilgi verilmeye çalışılacaktır.

### **1- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Özerkliği**

Gelir idaresinde yeniden yapılanma çalışmalarında temel eğilimler arasında, gelir idarelerinin belli ölçülerde özerk bir yapıya sahip olması ve vergi politikaları belirleme birimi ile uygulama birimlerinin birbirinden ayrılması yer almaktadır<sup>193</sup>.

Gelir idareleri için öngörülen özerklik Merkez Bankalarındaki gibi tam sayılabilecek bir özerklik değil, kamu kesimi kurallarının kısmen dışında olmayı ifade eden bir yarı özerkliktir. Bu yarı özerklik kurumun finansmanı ve personel politikaları yönünden genel kamu kesimi kuralları dışında bir uygulamayı ifade etmektedir<sup>194</sup>.

---

<sup>193</sup> Adnan GERÇEK, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi:Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, **Vergi Sorunları**, Özel Ek, Temmuz 2004, S:190, s.25-26

<sup>194</sup> Ömer Faruk BATIREL, “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2005, S:282, s.22

Özerk gelir idareleri ile yönetsel etkinliğin geliştirilmesi, mükelleflere daha kaliteli hizmet sunulması, kamu personel rejimi, kamu harcamaları ve mali yönetim ile ilgili sınırlamalara tabi olmadan etkin ve verimli idarelerin oluşturulması amaçlanmaktadır<sup>195</sup>.

5 Mayıs 2005 tarih ve 5345 sayılı Kanunla gelir idaresi Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatı içinden çıkarılıp bağlı bir kuruluş haline getirilerek, vergi politikasını belirleme görevi Maliye Bakanlığı'na, vergi politikasını uygulama görevi ise yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiştir.

Bu düzenlemelerle Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşuna dönüştürülen Gelir İdaresi Başkanlığı, genel bütçeli bir kuruluş olmuştur. 5018 sayılı kanunda yapılan değişiklikle Gelir İdaresi Başkanlığı, (I) Sayılı Cetvele eklenmiş ve genel bütçeli kuruluş haline getirilmiştir. Böylece bütçe ödeneklerinin kullanımı, harcama yapabilmesi gibi konularda yetki verilmiştir<sup>196</sup>.

Düzenleme ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bazı üst düzey görevliler dışında kendi personelini atayabilmesi ve kendi personelinin işlemlerini Maliye Bakanlığı'na bağlı olmaksızın yapabilmesi de sağlanmıştır. Ayrıca vali ve kaymakam gibi hiyerarşik bir mülki amirin ya da defterdar ve mal müdürü gibi mahallin en büyük mal memurunun idari veya politik müdahalesi olmaksızın merkez ve taşra teşkilatı arasında doğrudan yazışmaların yapılabilmesi sağlanmıştır<sup>197</sup>.

5345 sayılı kanunla getirilen bu düzenlemeler kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı'na kısmi bir idari ve mali özerklik kazandırılmıştır. Ancak gelir idarelerinin özerk olmasındaki amaçları karşılayabilecek yeterli bir özerklik ne yazık ki sağlanamamıştır. Düzenlemeler incelendiğinde, gelir idaresinin siyasi etkilerden uzaklaştırılmadığı görülmektedir. Örneğin düzenleme ile gelir idaresi başkanı görevleri açısından maliye bakanına karşı sorumlu tutulmuş ve üst düzey bazı

---

<sup>195</sup> Fikret ÇELİK, "Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları", **Ankara Üniversitesi**, Ankara, 2006, s.125 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

<sup>196</sup> ÇELİK, a.g.t., s.153

<sup>197</sup> Erdoğan ÖNER, "5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirmesi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005, S:153, s39

yöneticilerin atanması maliye bakanına bırakılmıştır. Ayrıca gelir idaresi Maliye Bakanlığı bütçesinden ayrı, genel bütçe kapsamında bir bütçeye sahip olmasına rağmen, personel yönetimi ve seçimi açısından gelir idaresine özel sektörle baş edebilecek mali bir esneklik tanınmamıştır.

## **2- Fonksiyonel ve Mükellef Odaklı Yapı**

Son 20-30 yıldan daha uzun süredir, ulusal gelir idarelerinin iç organizasyon yapısının yeniden yapılandırılması yönünde belirgin bir eğilim mevcuttur. Günümüze kadar gelişmiş ve gelişmekte olan bir çok ülke gelir idarelerinin iç organizasyonlarını yeniden yapılandırmak için farklı model/modelleri uygulamıştır.

Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasında uygulanan ilk organizasyonel model “Vergi Türü” modelidir. Bu model birbirinden bağımsız her bir vergi için ayrı çok fonksiyonlu departmanların çalışmasını gerektirmektedir. Bu modelin amaçlarına hizmet ederken, pek çok eksiliği olduğu görülmüştür: Bu eksiklikler: (1) Modelde fonksiyonların vergilere özgü tekrarı nedeniyle model verimsiz olarak görülmektedir, (2) Birden çok vergiyle ilgili benzer konularda işlemi olan mükellefler farklı departmanlarla muhatap olmak zorundadır, (3) Modelde denetim ve tahsilat işlevlerinin birbirinden ayrı olması nedeniyle mükelleflerin uyum yönetimi karmaşıktır, (4) Model tutarsız ve düzensiz muamelelerin olasılığını artırmaktadır, (5) Model, özel bir vergide yetenekleri hapsedilmiş personelin esnek kullanımını engellemektedir ve (6) Model gereksiz şekilde gelir idaresi yönetimini aşırı parçalaması nedeniyle organizasyonel planlama ve düzenlemeyi karmaşıktır<sup>198</sup>.

Bu eksikleri gören bir çok gelir idaresi organizasyon yapılarının yeniden yapılandırılmasında fonksiyonel yapıyı esas almıştır. Fonksiyonel yapı personelin; kayıt, muhasebe, bilgi işlem, denetim, tahsilat, ihtilafli işler gibi fonksiyonel gruplar halinde organize edildiği ve genellikle tüm vergilerle personelin çalıştığı bir modeldir. Bu modelde, iş süreçlerinde daha büyük bir standartlaşmaya imkan

<sup>198</sup> OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, s.13

vermek, mükelleflere yönelik düzenlemeleri ve bilgisayarlaşmayı kolaylaştırmak ve genel olarak organizasyon verimliliğini artırmak için iş tanımları yapılmaktadır<sup>199</sup>.

**Tablo-20 Gelir İdarelerinin Organizasyon Yapıları**

Ülkeler	2004*		2006**	
	Organizasyon Yapısının Ana Kriteri	Büyük Mükellef Birimi	Organizasyon Yapısının Ana Kriteri	Büyük Mükellef Birimi
ABD	Fonks. ve Mükellef O.	Evet	Mükellef O.	Evet
Almanya	Fonks. ve Mükellef O.	Hayır	Fonks. ve Mükellef O.	Evet
Avustralya	Hepsi	Evet	Hepsi	Evet
Avusturya	Fonks. ve Vergi Türü	Evet	Vergi Türü ve Mükellef O.	Evet
Belçika	Hepsi	Hayır	Hepsi	Evet
Çek Cumh.	Fonks. ve Vergi Türü	Evet	Fonks. ve Vergi Türü	Hayır
Danimarka	Fonks.ve Mükellef O.	Evet	Hepsi	Evet
Finlandiya	Mükellef O. ve Vergi Türü	Evet	Fonks. ve Mükellef O.	Evet
Fransa	Fonks. ve Mükellef O.	Evet	Mükellef O.	Evet
Hollanda	Fonksiyonel	Evet	Fonksiyonel	Evet
İngiltere	Fonks. ve Mükellef O.	Evet	Hepsi	Evet
İrlanda	Fonks. ve Mükellef O.	Evet	Mükellef O.	Evet
İspanya	Hepsi	Evet	Hepsi	Evet
İsveç	Vergi Türü	Evet	Hepsi	Evet
İsviçre	Hepsi	Hayır	Vergi Türü	Hayır
İtalya	Fonks. ve Vergi Türü	Evet	Fonksiyonel	Evet
İzlanda	Fonksiyonel	Hayır	Fonksiyonel	Hayır
Japonya	Hepsi	Evet	Hepsi	Evet
Kanada	Fonksiyonel	Hayır	Fonksiyonel	Evet
Kore	Fonks. ve Mükellef O.	Evet	Fonksiyonel	Hayır
Lüksemburg	Vergi Türü ve Fonks.	Hayır	Vergi Türü ve Fonks.	Hayır
Macaristan	Fonks. ve Mükellef O.	Evet	Fonks.	Evet
Meksika	Fonks. ve Mükellef O	Evet	Hepsi	Evet
Norveç	Fonks. ve Mükellef O.	Evet	Hepsi	Evet
Polonya	Fonks. ve Mükellef O.	Evet	Hepsi	Evet
Portekiz	Vergi Türü	Hayır	Fonksiyonel	Evet
Slovakya	Fonksiyonel	Evet	Fonksiyonel	Evet
<b>Türkiye</b>	<b>Vergi Türü</b>	<b>Hayır</b>	<b>Fonksiyonel</b>	<b>Evet</b>
Y. Zelanda	Hepsi	Evet	Hepsi	Evet
Yunanistan	Hepsi	Evet	Hepsi	Evet

\* OECD, *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)*, October 2004, s.33

\*\* OECD, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*, February 2007, s.31

Mükellef odaklı yapı ise, mükelleflerin büyük işletmeler, orta/küçük işletmeler, ücret kazananlar şeklinde ayrıldığı ve buna göre gelir idaresinin organize edildiği bir modeldir. Bu modelin mantığı, mükelleflerin farklı özelliklere ve vergi uyum davranışlarına sahip olması ve bunun sonucu olarak farklı riskler taşımalarıdır. Bu riskleri etkin bir şekilde yönetebilmek için gelir idaresinin; kanun açıklaması,

<sup>199</sup> OECD, a.g.e., s.13,33



mükellef eğitimi, hizmet geliştirmesi, daha fazla denetim hedeflemesi gibi mükellef gruplarına uygun stratejileri yürütmeye ve geliştirmeye ihtiyacı vardır. Bu modelin uygulanmasının henüz başında olunmasına rağmen çoğu ülke büyük mükellefler birimi kurarak bu yaklaşımı kısmen uygulamaktadır<sup>200</sup>.

Mükellef odaklı organizasyon modeli; 1)Mükellefler ile yapıcı işbirliği olanaklarının sağlanması, 2) Mükellef ihtiyaçlarına daha hızlı cevap verebilmesi, 3)Mükellef memnuniyetinin ve gönüllü uyumun artması, 4)Mükelleflerin segmente edilmesi, riskleri itibariyle gruplandırılabilmesi ve kaynakların daha riskli alanlara kaydırılabilmesi, 5) Segmente edilen mükellef grupları ve mükellefler arasında kıyaslamalara imkan verebilmesi, 6) Vergi kaybı ve kaçaklarının bu sayede daha aza indirilebilmesi, 7) Mükellef grupları itibariyle ihtisaslaşmaya imkan vermesi ve 8) Vergi yönetiminin, eğitim ve yönlendirici fonksiyonuna en yakın model olması yönleri ile avantajlıdır<sup>201</sup>.

Bir çok gelişmiş ülke gelir idaresinin yeniden yapılanmasında olduğu gibi, ülkemizde de gelir idaresinin yeniden yapılanmasında 5345 sayılı kanunla birlikte Vergi türü modelinden fonksiyonel modele geçilmiştir. Hatta 2007 yılında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kurulmasına ve gelir idaresi tarafından her fırsatta mükellef odaklı hizmet anlayışına vurgu yapılmasına bakarak ülkemizde gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında fonksiyonel ve mükellef odaklı karma bir modelin uygulanmaya çalışıldığını söyleyebiliriz(Tablo-20).

### **3- Performans Yönetimi**

Gelişmiş ülkelerde vergi idaresinin yeniden yapılandırılma çalışmalarının vazgeçilmez bir parçası haline gelen performans yönetimi anlayışı sayesinde, bir taraftan aynı kaynaklarla daha çok ve kaliteli hizmet sunulması sağlamakta, diğer taraftan da bu hizmetlerin mükellef odaklı olması nedeniyle, mükelleflerin vergi

---

<sup>200</sup> OECD, a.g.e., s.13

<sup>201</sup> Mustafa UYSAL, Hansın DALBAYRAK, Timuçin YURDANUR, **Çağdaş Eğilimler Işığında Türkiye'de Gelir İdaresi ve Denetimine Stratejik Yaklaşım**, Hesap Uzmanları Vakfı Yayın No:13,Ankara, 2002, s. 48

idaresine güveninin ve vergiye gönüllü uyumunun artması neticesinde vergi idaresinin başarısı da artmaktadır<sup>202</sup>.

Performans yönetimi, kurum ve kurum çalışanlarının önceden belirlenen hedeflere başarılı bir şekilde ulaşması için yapılan çalışmaları ifade etmektedir. Performans yönetimi kapsamında, hedefler konulmakta, bu hedeflere ulaşmada başarıyı gösterecek kriterler belirlenerek, bir yandan kurumun ve çalışanlarının ne ölçüde başarılı olduğu ölçülmekte, diğer yandan başarıya ulaşma konusunda çalışanlara destek verilmektedir.

Ayrıca performans yönetimi çalışanlar açısından ücret, terfi, kariyer gelişimi, çalışma yerlerinin değiştirilmesi, eğitim planları gibi birçok kararın nesnel kıstaslara dayalı olarak alınabilmesine yardımcı olmaktadır<sup>203</sup>.

Performans yönetimi, yeniden yapılandırmanın tartışıldığı dönemde bir çok rapora ve çalışmaya yansımış ve gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında temel alınan ilkeler arasına girmiştir. 5345 sayılı kanunun bir çok maddesinde performans yönetimi ile ilgili ifadeler rastlamak mümkündür. Bu maddeler içinde en başta “Performans Yönetimi” başlığını taşıyan 30. madde gelmektedir. Madde hükmünde; *“Başkanlık personelinin; mükellef memnuniyeti, vergi gelirlerindeki tahakkuk ve tahsilat artış oranı, vergi toplama maliyeti, uyum oranı ve benzeri genel performans ölçütleri ve hedefleri Başkan tarafından belirlenir. Uyum oranından maksat, mükellef beyanlarının vergi kanunlarına uygunluğu ölçüsüdür. Başkan, performans modeli çerçevesinde birimlerin ve bireylerin genel performans hedeflerini gerçekleştirmek üzere özel performans ölçütleri ve hedeflerini belirler. Personel bazındaki bireysel performanslar merkezdeki personel ve vergi dairesi başkanları için Başkan, taşradaki personel için vergi dairesi başkanları tarafından belirlenir.”* denilerek performans yönetiminin işleyişi hakkında açıklamalarda bulunmaktadır.

---

<sup>202</sup> Adnan GERÇEK, **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını No:13, Ankara, s.2002, s.26,27

<sup>203</sup> Emrah AKIN, “Vergi Daireleri Performans Esaslı Yönetim Modeli (PEYM)”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2008, S:181, s.83

Madde metninden anlaşacağı üzere performans ölçütlerini ve hedeflerini belirleme görevi gelir idaresi başkanına verilmiştir. Ancak geçici 7. maddede 2005 yılı ile ilgili performans hedeflerini Kanunun yürürlüğe girmesini takip eden otuz gün içinde maliye bakanın belirleyerek başkanlığa bildireceği belirtilmektedir.

Kanunun 17. maddesinde ise performans ölçütlerini geliştirme, izleme ve değerlendirme görevi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'na verilmiştir. Ayrıca 21. maddede Performans değerlendirmelerini koordine etmek görevi İnsan Kaynakları Daire başkanlığına verilmiştir.

Performans yönetimine ilişkin tüm bu yasal düzenlemeler rağmen henüz somut bir uygulama gerçekleştirilememiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluşundan bu yana 3 yıl geçmiş olmasına rağmen pilot bir uygulama ve hazırlanmış bir stratejik plan dışında kurumun başarısını değerlendirebilecek ve çalışanlar açısından bir motivasyon unsuru olabilecek performans yönetimi uygulaması hayat geçirilememiştir.

#### **4-Yeni Teknolojilerin Kullanımı**

Günümüzde vergileme hizmetinin sunulmasında yeni teknolojilerden yararlanılması, vergi idaresinin etkinliğinin artırılması ve yeni yönetim anlayışının yerleşmesi açısından vazgeçilmez bir destek unsurdur. Vergi idaresinde yeni teknolojilerin kullanılması sayesinde mükelleflerin vergileme ile ilgili işlem ve sorunlarının hızlı ve etkin bir şekilde çözümlenmesi sağlanmakta ve mükelleflerle ilgili veri tabanları oluşturularak, her mükellef hakkında tam ve güvenli bilginin anında elde edilmesi mümkün hale gelmektedir. Ayrıca, internet, telefon ve iletişim merkezleri aracılığıyla mükelleflere her türlü bilgi ve yardımın ulaştırılması, onların eğitilmesine önemli katkı sağlamaktadır. Böylece yeni teknolojiler sayesinde vergi idaresi ile mükellefler arasında hızlı ve kolay iletişim sağlanması, vergileme

işlemlerinin uzaktan yürütülmesine imkan vermekte ve önemli zaman ve kaynak tasarrufuna yol açmaktadır<sup>204</sup>.

5345 sayılı Kanunla Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimlerinden olan Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'na, işlemlerin hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli bilgi işlem sistemlerini kurma, teknolojik gelişmelere uygun bir şekilde geliştirme ve bilişim faaliyetlerini yürütme görevleri verilmiştir.

### **C- Gelir İdaresi Başkanlığı**

Kabul edilen 5345 sayılı kanun ile, Maliye Bakanlığının merkez teşkilatında yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü ile illerde defterdarlıklara bağlı olarak vergi hizmetlerini yürütmekte olan vergi dairesi müdürlükleri, gelir müdürlükleri ve takdir komisyonu başkanlıkları kaldırılmış, yerine; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak ve mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak amacıyla Bakanlığa bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur<sup>205</sup>.

Bu kısımda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluş kanununda belirtilen amaç ve görevleri, teşkilat yapısını ve insan kaynakları hakkında bilgiler verilecektir.

#### **1- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Amaç ve Görevleri**

Yeniden yapılanmasını tamamlayan çoğu gelişmiş ülke gelir idarelerinde olduğu gibi ülkemizde de yeniden yapılanan gelir idaresinin amaç ve görevleri, mükellef odaklı şekilde belirlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 5345 sayılı Kanun'un 1. maddesinde belirtildiği haliyle amaçları şu şekildedir:

- Gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak,

---

<sup>204</sup> GERÇEK, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, s.26,27

<sup>205</sup> ÖNER, *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare*, s.682

- Vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak,
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak,
- Mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak,
- Saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak.

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 5345 sayılı Kanun'un 4. maddesinde belirtilen görevleri ise şunlardır:

- Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.
- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.
- Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- (5615 sayılı Kanununun 18 inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 04.04.2007)İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.
- Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.

- Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.
- Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.
- Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.
- Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
- Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
- Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanasına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.
- Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.
- Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.
- Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

## **2- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Yapısı**

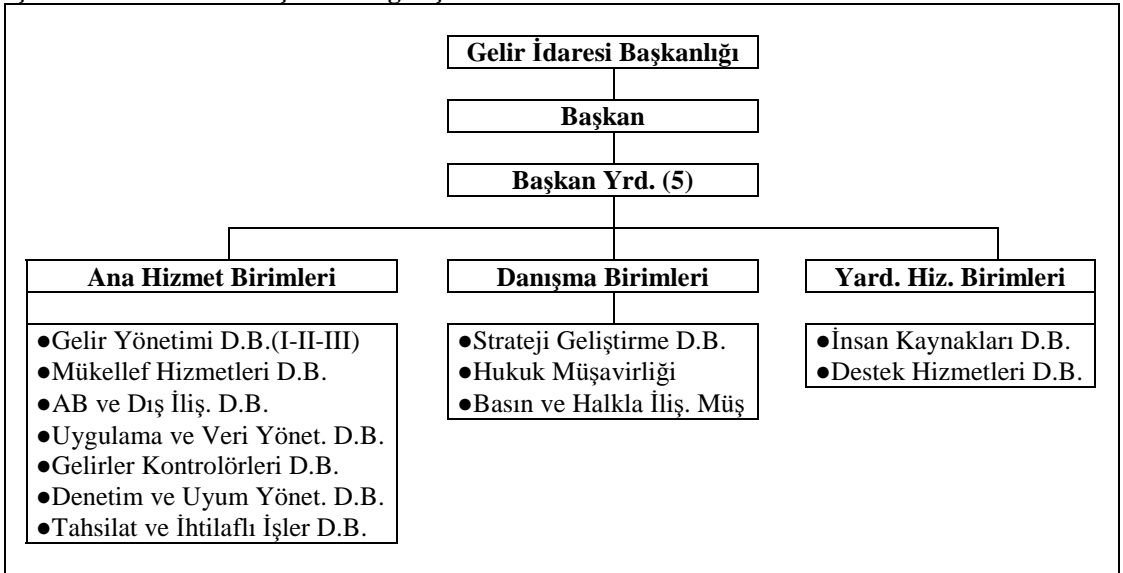
Gelir idaresi başkanlığının teşkilat yapısı merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. Ayrıca merkez ve taşra teşkilatı içinde yer almamakla birlikte 5345 sayılı kanun kapsamında oluşturulan Koordinasyon Kurulu, Vergi Danışma Komitesi ve Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan İzleme Komitesi ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 33/A

maddesine istinaden kurulan Vergi Konseyi Gelir İdaresi Başkanlığı ile yakından ilgili diğer birimlerdir.

#### a- Merkez Teşkilatı

Merkez teşkilatı gelir idaresi başkanına bağlı 5 başkan yardımcısı ile 7 adet ana hizmet birimi, 3 adet danışma birimi ve 2 adet yardımcı hizmet biriminden oluşmaktadır. Bu birimlerden 10'u daire başkanlığı, 2'si ise müşavirlik olarak kurulmuştur.

Şekil-4 GİB Merkez Teşkilatı Örgüt Şeması



**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1039>

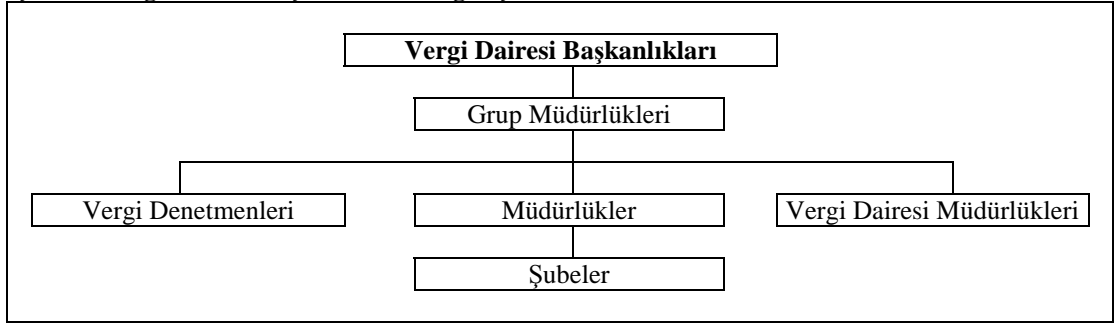
Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimleri; Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı, Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı, Tahsilat ve İhtilafı İşler Daire Başkanlığı'dır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın danışma birimleri; Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği'dir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yardımcı hizmet birimleri ise; İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı, Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı'dır.

## b- Taşra Teşkilatı

Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı ise, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi kurulmayan yerlerde aynı görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. Bu düzenleme ile, illerdeki gelir teşkilatının defterdarlıklar ile idari bağı tamamen kesilmiş olmaktadır. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikler Bakanlar Kurulu'na belirlenmektedir. Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulması yetkisi ise maliye bakanına verilmiştir.

Şekil-5 Vergi Dairesi Başkanlıkları Örgüt Şeması



**Kaynak:** Erdoğan ÖNER, “5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005, S:153, s.43

Ülkemizde biri Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı olmak üzere 30 vergi dairesi başkanlığı kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'ne göre, vergi dairesi başkanlıkları; grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler, şubeler ile vergi dairesi müdürlükleri ve komisyonlardan oluşmaktadır. Vergi dairesi başkanlıklarında kurulacak grup müdürlükleri, müdürlükler, şubeler ve komisyonların sayısı iş hacmine göre belirlemektedir. Bu nedenle vergi dairesi başkanlıklarının organizasyon yapıları farklılık gösterebilmektedir(Tablo-21).

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde denetim işlevi için vergi denetmenleri, taraf olunan davaların takip ve savunması için hazine avukatları görevlendirilmiştir.



**Tablo-21 Vergi Dairesi Başkanlıkları**

Adı	Grup Müdürlüğü Sayısı*	Adı	Grup Müdürlüğü Sayısı*		
1	Büyük Mükellefler V. D. B.	7	16	İstanbul V. D. B.	12
2	Adana V. D. B.	4	17	İzmir V. D. B.	8
3	Ankara V. D. B.	8	18	Kayseri V. D. B.	3
4	Antalya V. D. B.	4	19	Kocaeli V. D. B.	3
5	Aydın V. D. B.	3	20	Konya V. D. B.	4
6	Balıkesir V. D. B.	3	21	Kahramanmaraş V. D. B.	2
7	Bursa V. D. B.	5	22	Malatya V. D. B.	2
8	Denizli V. D. B.	3	23	Manisa V. D. B.	3
9	Diyarbakır V. D. B.	2	24	Muğla V. D. B.	3
10	Edirne V. D. B.	2	25	Sakarya V. D. B.	2
11	Erzurum V. D. B.	2	26	Samsun V. D. B.	3
12	Eskişehir V. D. B.	3	27	Tekirdağ V. D. B.	3
13	Gaziantep V. D. B.	3	28	Trabzon V. D. B.	2
14	Hatay V. D. B.	3	29	Şanlıurfa V. D. B.	2
15	Mersin V. D. B.	3	30	Zonguldak V. D. B.	2

**Kaynak:** GİB, 2007 Faaliyet Raporu, s.17

\* Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; Vergilendirme, Mükellef Hizmetleri, Denetim, Muhasebe, Tahsilat, Hukuk ve İhtilafli İşler ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri kurulmuştur.

### c- Diğer Birimler

Bu kısımda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında yer almayan, ancak oluşumu ya da görevleri itibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı ile yakından ilişkili Koordinasyon Kurulu, Vergi Danışma Komitesi, İzleme Komitesi ve Vergi Konseyi hakkında kısa bilgilere yer verilecektir.

#### (1)- Koordinasyon Kurulu

5345 sayılı kanunun 7. maddesi ile Başkanlığın amaçlarına ve sürekli gelişim ile performans hedeflerine ulaşılmasına katkıda bulunmak, birimler arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini sağlamak, sorunlara ortak çözümler üretmek üzere Koordinasyon Kurulu oluşturulacağı belirtilmiştir.

Kurul; gelir idaresi başkanın başkanlığında, başkan yardımcıları, daire başkanları, I. Hukuk Müşaviri ile Ankara, İstanbul ve İzmir vergi dairesi başkanlarından oluşmakta olup, gelir idaresi başkanı gündeme göre diğer vergi dairesi başkanlarını da toplantılara davet edebilmektedir. Kurul yılda en az bir defa

toplanmakta ve Kurulun sekretarya hizmetleri Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'na yürütülmektedir.

### **(2)- Vergi Danışma Komitesi**

5345 sayılı kanunu 31. maddesinde Vergi Danışma Komitesi ile ilgili düzenlemeler yer verilmiştir. Madde hükmüne göre Vergi Danışma Komitesi, vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması için ilke ve prensiplerin oluşturulmasına yönelik önerilerde bulunmak üzere; ilgili başkan yardımcısının başkanlığında ilgili daire başkanları, vergi incelemesine yetkili denetim birimleri ve ilgili meslek birliği temsilcileri ile akademisyenlerden oluşmaktadır. Komitenin teşkili ile çalışma usul ve esasları Gelir İdaresi Başkanlığı'na belirlenmektedir.

### **(3)- İzleme Komitesi**

5345 sayılı kanunun geçici 6. maddesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın çalışmalarını, uygulamalarını ve yönetim sistemini stratejik plan ve hedefler açısından gözlemek ve tavsiyelerde bulunmak amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde on yıl süreyle İzleme Komitesi kurulması öngörülmüştür.

İzleme komitesi on üye oluşmakta olup komiteye maliye bakanı başkanlık etmektedir. İzleme komitesinin sekretarya hizmetleri Koordinasyon kurulunda olduğu gibi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'na yürütülmektedir.

### **(4)-Vergi Konseyi**

178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 33/A maddesine istinaden kurulan ve Maliye Bakanlığı'nın danışma birimleri arasında yer alan Vergi Konseyi'nin görevi, vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili Maliye Bakanlığı'na görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmaktır.

Vergi Konseyi'nin oluşumu üyelerin seçimi, görevlendirilmesi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esasları 22 Mart 2005 tarih ve 25763 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelikle düzenlenmektedir.

### 3- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İnsan Kaynağı

Gelir idarelerinde mükellef odaklı hizmet anlayışının hayat geçirilmesinde en önemli rol gelir idarelerinin insan kaynağına düşmektedir. Mükellefler için iletişime geçtiği her personel bir bakıma gelir idaresinin görünür yüzüdür. Bu kısımda genel olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın insan kaynakları hakkında bilgiler verilerek, bu konuda yapılandırma öncesinde, yapılandırmanın gerekçeleri arasında gösterilen sorunların ne derece aşılabildiği sorgulanacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilatında 1.487 personel, taşra teşkilatında 41.508 personel bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulduğu 2005 yılından 2007 yılına kadar personel sayısında yaklaşık %4'lük bir azalış gerçekleşmiştir(Tablo-22).

**Tablo-22 GİB Merkez ve Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Yıllar İtibariyle Sayısı**

	2005	2006	2007	2008*
Merkez	1.631	1.620	1.493	1.487
Taşra	43.060	42.562	41.373	41.508
<b>Toplam</b>	<b>44.691</b>	<b>44.182</b>	<b>42.866</b>	<b>42.995</b>

**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=708> (Erişim: 15.06.2008)

\* 2008 Haziran itibariyle personel sayısını göstermektedir. Bu sayının yıl içinde güncellendiği dikkate alınmalıdır.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulduğu 2005 yılında kadrolarının yaklaşık dörtte birinin boş olduğu ve ilerleyen yıllarda boş kadroların sayısının daha da arttığı görülmektedir(Tablo-23).

**Tablo-23 GİB Dolu/Boş Kadro Durumu**

	Dolu Kadro	Oran(%)	Boş Kadro	Oran(%)	Mevcut Kadro	Oran(%)
<b>2005</b>	44.691	74,5	15.302	25,5	59.993	100,0
<b>2006</b>	44.182	73,6	15.853	26,4	60.035	100,0
<b>2007</b>	42.866	71,4	17.169	28,6	60.035	100,0
<b>2008*</b>	42.995	71,6	17.040	28,4	60.035	100,0

**Kaynak:** GİB 2005-2006-2007 Faaliyet Raporları,\* <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=707>

Mükelleflere hizmet verecek personelin sayısı kadar, bu hizmeti sunan personelin niteliği de önemlidir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatındaki personelin %36,7'si ilk ve orta öğretimden, %62,9'u ön lisans ve lisanstan ve %0,4 ise yüksek lisans ve doktora programından mezundur. Merkez teşkilatında çalışan personelin eğitim durumu nispeten daha iyidir. Merkez teşkilatında çalışan personelin %8,8'i ilk ve orta öğretimden mezun, %88,5'i ön lisans ve lisanstan mezun ve %2,7'si yüksek lisans ve doktora programından mezundur(Tablo-25). Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulduğu 2005 yılı personel eğitim durumu ile bu günkü durum kıyaslandığında, her ne kadar gruplandırmalar farklı olsa da taşra teşkilatında personelin eğitim durumunda kötüye gidildiği görülebilmektedir.

**Tablo-24 2005 GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Eğitim Durumu**

	İlk Öğretim	Oran (%)	Lise	Oran (%)	Yüksek Okul	Oran (%)	Toplam	Oran (%)
Merkez	4	0,2	141	8,6	1.486	91,1	1.631	100
Taşra	999	2,3	12.083	28,1	29.978	69,6	43.060	100

**Kaynak:** GİB, 2005 Faaliyet Raporu, s.45-53

**Tablo-25 2008 GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Eğitim Durumu**

	İlk ve Orta Öğretim	Oran (%)	Ön Lisans ve Lisans	Oran (%)	Yüksek Lisans ve Doktora	Oran (%)	Toplam	Oran (%)
Merkez	131	8,8	1.316	88,5	40	2,7	1.487	100,0
Taşra	15.231	36,7	26.120	62,9	157	0,4	41.508	100,0

**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=715> (Erişim: 15.06.2008)

Rakamlar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın insan kaynağını yeniden yapılandıramadığını, Gelir Genel Müdürlüğü'nden devir aldığı insan kaynağının bile gerisinde olduğunu göstermektedir.

Diğer taraftan personelin motivasyonu için önemli getirileri olabilecek performans yönetimi ile ilgili, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluşundan buyana üç yıl geçmiş olmasına rağmen kayda değer bir çalışma yapılamamış, performans yönetimi kağıt üzerinde kalmıştır. Bununla birlikte yeniden yapılandırma ile gelir idaresi, ne yazık ki yetişmiş insan kaynağının özel sektöre ya da diğer kamu kurumlarına geçmesine engel olacak yeterli bir mali özerkliğe de kavuşturulamamıştır.

Ayrıca 5345 sayılı kanunun geçici 3. maddesine istinaden gelir uzmanlığı kadrolarına özel sınavla kurum içinden yapılan alımlar, personel arasında kutuplaşmaya ve vergi dairelerinde görevli kadrolar arasında ücret yönünden dengesizliklere neden olmuştur. Bunun dışında gelir idaresinde, çıkarılan yönetmelikle belli kadrolar rotasyona tabi tutulmaktadır. Ancak bu rotasyon uygulaması personeli cezalandırmak ve korkutmak amacıyla kullanılmakta, bir yolunu bulan personel uzun yıllar rotasyon dışında kalabilmektedir.

Tüm bunlar, gelir idaresinin personel politikasının olmadığını ve gelir idaresinde insan kaynağına gereken önemin verilmediğini göstermektedir.

## **II- TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI ÇALIŞMALARININ VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Teorik kısımda da bahsedildiği gibi gelir idaresinin etkinliği, mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde etkili olan faktörlerden bir tanesidir. Bu etkinlik en az maliyetle en fazla verginin toplanmasından ziyade mükellef hizmetlerine gereken önemin verilmesi ile yakından ilgilidir. Gelir idaresinin her koşulda mükelleflere saygılı bir davranış göstermesi, adil ve tarafsız hizmet sunumu, etkili iletişim ve eğitim faaliyetleri mükelleflerin gönüllü vergi uyumunu artırmaya yardımcı olmaktadır.

Bu nedenle gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülke, gelir idarelerini yeniden yapılandırırken mükellef odaklı bir yapılanmayı ve hizmet anlayışını esas almış olup, mükelleflere en kaliteli hizmeti sunmayı hedeflemiştir.

Yeni bir trend olan mükellef odaklı yapılanma ve hizmet anlayışı, 5345 sayılı Kanunla yeniden yapılandırılan gelir idaresinin de en önemli amaçları arasındadır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı’nda, diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi mükellef hizmetleri biriminin kurulması, Toplam Kalite

Yönetimine ve performans yönetimine geçilmesi, yeni teknolojilerin kullanımı gibi pek çok çalışma başlatılmıştır. Bu kısımda bu çalışmalar hakkında bilgi verilecektir.

#### **A- Mükellef Hizmetleri Birimi**

Mükellef hizmetleri birimi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilatı içinde ana hizmet birimi olarak Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı ve taşra teşkilatı içinde Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü şeklinde örgütlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nda mükellef odaklı yapının tesisinde en önemli görevler mükellef hizmetleri birimine verilmiştir. Bu birimin görevleri 5345 sayılı kanununun 10. maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Vergi bilincinin artırılması için gerekli çalışmaları yapmak.
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- Mükelleflere yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri almak.
- Mükellef haklarının korunmasını sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamak.
- Mükellef şikayetlerini değerlendirmek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- Mükellef memnuniyetini ölçmek ve değerlendirmek.
- Vergi mevzuatının adil uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almak.
- Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak.

Yeniden yapılandırma ile mükellef hizmetleri biriminin kurulması, hizmetlerin dağınık ve koordinasyonsuz verilmesini engellemiş etkin ve kaliteli hizmet sunulmasına yardımcı olmuştur.

## B- Gelir İdaresinde Toplam Kalite Yönetimi

Geçmiş 1930'lara dayanan ancak 1990'larda yaygınlaşmaya başlayan Toplam Kalite Yönetimi<sup>206</sup> (TKY), ilk olarak özel sektörde mal üreten şirketlerde uygulanmıştır. Kamuda uygulanmaya başlaması henüz yeni olan TKY'nin, İskoçya İç Gelir İdaresinde, ABD İç Gelir İdaresinde uygulama örnekleri mevcuttur<sup>207</sup>.

Ülkemizde de 2001 yılından itibaren yedi pilot ilde (Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Adana, Tekirdağ ve Kocaeli) vergi dairelerinin "Toplam Kalite Yönetimi" anlayışına geçilmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır<sup>208</sup>.

Bu pilot uygulamalar sonrasında Maliye Bakanlığı, Toplam Kalite Yönetimi anlayışının bakanlıkta yerleşmesi için gerekli usul ve esasları düzenlemek amacıyla Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi'ni 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe koymuştur. Bu çalışmalar Maliye Bakanlığı'na bağlı bir kuruluş şeklinde yeniden yapılandırılan Gelir İdaresi Başkanlığı'nı da etkileyerek, günümüzde gelir idaresinin TKY ilkelerini hayata geçirmeye çalıştığı bir süreci başlatmıştır.

Maliye Bakanlığı bu yönerge ile bakanlıkta ve bakanlığa bağlı bir kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı'nda TKY'nin uygulanmasında uyulacak temel ilkeleri belirlemiştir. Yönergede bu temel ilkeler şu şekilde ifade edilmiştir:

- Bakanlığın yönetim politikalarına "kalite" kavramı yön verir. TKY uygulamalarına ilişkin çalışmalar, kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun bir proje dâhilinde gerçekleştirilebilir.

---

<sup>206</sup> Bir yöntemden ziyade bir yönetim anlayışı ya da felsefesi olarak ifade edilebilen TKY'nin kesin kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır. Buna rağmen Toplam Kalite Yönetimi, nirengi noktaları esas alınarak, tüm işlemlerin, ürünlerin ve hizmetlerin tam katılım yoluyla geliştirilmesi, iç ve dış müşteri tatmininin artırılması amacıyla kuruluştaki alınan sonuçların sürekli iyileştirilmesine dayanan, müşteri beklentini esas edinen bir yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir. Bkz.: Hasan AYKIN, "Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasının Ön Şartları", <http://www.mtk.gov.tr/yayinlar.aspx?cid=59> (Erişim: 25.06.2008)

<sup>207</sup> Nazmi KARYAĞDI, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, ASO, Ankara, Mart 2001, s.59,67

<sup>208</sup> GERÇEK, a.g.url.

- Kamu kaynaklarını etkin, ekonomik ve verimli kullanabilmek için Bakanlık içerisinde katılımcılığa ve kaliteli hizmet sunmaya dayanan bir kurum kültürü yaratmak esastır.
- Bakanlık bünyesindeki iş ve işlemlere ilişkin hazırlanacak yasal düzenlemelerde ve bunların uygulanmasında, çalışanların beklentilerini de dikkate alan vatandaş odaklı bir yaklaşım esastır.
- Bakanlık bünyesinde yer alan tüm birimler ve bu birimlerde çalışan her bir personelin bütünü oluşturan bir parça olduğu anlayışının yerleştirilebilmesi için kurumsal ve bireysel amaçlar arasında denge kurulması, çalışanlar arasında iş tatmini ve buna uygun çalışma ortamı oluşturularak hizmetten yararlananların memnuniyetinin sağlanması temel esastır.
- Bakanlık hizmetlerinde sürekli iyileştirme anlayışı ile sistemin sorgulanarak devamlı surette geliştirilmesi esastır. Süreçlerin iyileştirilmesi, geliştirilmesi, problemlerin çözülmesi için tüm ana, alt, detay ve süreçler belirlenir ve bu süreçler sürekli iyileştirilir.
- Çalışanların görüş ve katkılarını sağlamak üzere gönüllü katılım ve ekip çalışması teşvik edilir. Çalışanlara çözümün bir parçası olma anlayışı benimsetilir, bunun için fırsatlar verilir ve gerekli koşullar oluşturulur.
- TKY uygulamalarında başarının sağlanabilmesi için hizmet alanlarında kaliteyi belirleyen uygun yasal düzenlemeler, çalışma koşulları, iş süreçleri ile yönetim tarzı gibi temel unsurların yanı sıra Bakanlık personelinin inancı ve gönüllü katılımı da önemli bir etken olduğundan, ekipler kurulurken üyelerinin ekibi harekete geçirecek, katılımcı anlayışa sahip, iyi iletişim kurabilen, birimindeki iş süreçleri ve içeriği hakkında bilgili olan, tespit, öneri ve çözüm getirebilecek, çalışanlar ve vatandaşlarla doğrudan temasta bulunan personel arasından seçilmesine özen gösterilir.
- Çalışanların iş ve işlemleri doğru ve etkin yapabilmeleri, gelişmeleri izleyebilmeleri ve niteliklerini arttırabilmelerini sağlayacak, beklentilerine ve gerçek ihtiyaçlarına uygun bir eğitim verilmesi ve bu eğitimin sürekliliği esastır.
- Birim yöneticileri, kalite anlayışının tüm çalışanlarca benimsenmesi ve uygulanması için amaç ve hedefleri belirleme konusunda liderlik yapar,



çalışmalara bizzat katılır, birim çalışanlarının katılımını teşvik eder ve bunun için gerekli koşulları sağlar.

- İş ve işlemlerin yerine getirilmesinde “sıfır hatalı hizmet” anlayışı hedef olup bu hedefi gerçekleştirmek için hataları düzeltici değil önleyici yaklaşım esas alınır.
- “Ölçülemeyen hizmet geliştirilemez” prensibinden hareketle, hedeflere ulaşma düzeyi sürekli ölçülür.

Ortaya konan bu ilkeleri aşağıdaki yer aldığı gibi TKY'nin temel ilkeleri kapsamında toplanabilir ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uyguladığı ve uygulamaya çalıştığı projeler bu ilkeler çerçevesinde değerlendirilebilir<sup>209</sup>:

- Üst yönetimin desteği ve liderliği,
- Müşteri odaklılık/Müşteri tatmini,
- Stratejik planlama
- Tam katılım ve Takım çalışması,
- Çalışanların eğitimi,
- Hata önleme/sıfır hata,
- Sürekli geliştirme/iyileştirme.

### **1-Üst Yönetimin Desteği ve Liderliği**

Toplam Kalite Yönetiminin en önemli ilkelerinden birisini; üst düzey yönetimin desteği ve liderlik ilkesi oluşturur. Daha somut bir deyişle, bir kurumda toplam kalite yönetimine geçilebilmesi için o kurumun üst düzey yöneticilerinin kararlı bir iradesi bulunması ve kendilerini bu işe adanmaları gerekir<sup>210</sup>.

Toplam kalite yönetiminde üst düzey yöneticilere; çalışanları motive etme ve yönlendirme, kurumların hedef ve değerlerinin katılımcı bir şekilde belirlenmesine yardımcı olma, gerektiğinde en alt düzey görevlilere bile yetkisini devretme, kurum

<sup>209</sup> KARYAĞDI, a.g.e., s.61; Hasan DURSUN, “Toplam Kalite İlkeleri (TKY) İlkeleri Çerçevesinde Türk Kamu Yönetimine Genel Bakış”, **Türk İdare Dergisi**, Mart 2005, S:446, s.43

<sup>210</sup> DURSUN, a.g.m., s.44

içinde işbirliğini geliştirme ve güven ortamı sağlama gibi sorumluluklar yüklenmektedir<sup>211</sup>.

TKY’nde liderlik özelliğine sahip üst düzey yöneticilerin kurumlardaki devamlılığı da TKY sürecinin başarısı için önemli bir unsurdur. Konuya TKY’nin kamuda uygulanması açısından bakıldığında üst düzey yöneticilerin devamlılığı bir kat daha fazla önem arz etmektedir. Üst düzey yöneticilerin siyasi istikrarsızlıklardan etkilenmeden görev yapabilmelerinin sağlanması için görev sürelerinin kanunla belirlenmesi gereklidir. Zorunlu görev değişikliklerinde ise, siyasi iktidara yakınlık yerine objektif kriterlerin dikkate alınması TKY’nin başarısı için önemlidir.

Ülkemizde çoğu kamu kuruluşunda olduğu gibi Gelir İdaresi Başkanlığı’nın üst düzey yönetiminin seçiminde objektif kriterlerin dikkate alındığını söylemek mümkün değildir. Ayrıca Gelir idaresi başkanı ve diğer üst düzey yöneticilerin görev süreleri ile ilgili yasal bir düzenleme mevcut olmayıp, bunun sonucu olarak yeniden yapılandırma sonrasında göreve gelen ilk gelir idaresi başkanı sadece 2,5 yıl görev yapabilmiştir.

## **2-Müşteri Odaklılık/Müşteri Tatmini**

TKY’nde bir diğer önemli temel ilke müşteri odaklılıktır. Müşteri odaklılık müşterinin üretilen ürün ya da sunulan hizmetten memnun kalmasını ifade eder. Müşteri memnuniyeti ise, müşterinin beklentileri ile sunulan hizmeti algılaması arasındaki uygunluk şeklinde tanımlanmaktadır<sup>212</sup>.

Müşteri odaklılık ilkesi, TKY’ne özgü dış ve iç müşteri kavramlarını ortaya çıkarmıştır. Dış müşteri kavramı, mal ve hizmetin nihai tüketicisi konumundaki kişileri ifade ederken, iç müşteri kavramı, mal ve hizmeti üreten çalışanları ifade etmektedir. TKY’nde çalışanların müşteri olarak görülmesinin nedeni, kaliteyi her

---

<sup>211</sup> Hasan DURSUN, “Kamuda Toplam Kalite Yönetimi (TKY) Uygulamasında Elde Edilen Faydalar”, **Türk İdare Dergisi**, Mart 2004, S:442, s.50; Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı [www.mtk.gov.tr/eserler/VDTKYE.doc](http://www.mtk.gov.tr/eserler/VDTKYE.doc) (Erişim:26.06.2008)

<sup>212</sup> AYKIN, a.g.url

bir süreçte oluşturmak ve böylece nihai ürünün hatasız sunulmasını sağlayarak dış müşteriye memnun etmektedir<sup>213</sup>.

Müşteri odaklılık ilkesinin kurumlarda başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için müşterilerin beklentilerinin belirlenmesi ve bu beklentilere cevap verecek personelin mükellef odaklı hizmet anlayışına adapte olması gerekmektedir.

Müşteri odaklılık ilkesinin kamuya uyarlanmış hali “vatandaş odaklılık”, gelir idaresine uyarlanmış hali ise “mükellef odaklılık”tır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 5345 sayılı kuruluş kanunda görevlerini yerine getirirken temel alacağı ilkeler arasında gösterilen mükellef odaklılık, mükelleflerin gelir idaresinin sunduğu hizmetlerden memnun kalmasını ifade etmektedir. Bir başka ifade ile mükellef odaklılık, vergileme sürecinde, mükelleflerin gelir idaresinden beklediği hizmet kalitesinin karşılanmasıdır.

Her fırsatta mükellef odaklı hizmet anlayışını benimsediğini belirten Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef odaklı hizmet anlayışına yönelik olarak hizmetlerin hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi hedefi ile “Mükellef Odaklı Dönüşüm Projesi”, başlatmıştır. Bu proje geleceğe yönelik olarak hem personelin daha rahat koşullarda çalışmasını sağlamayı hem de mükelleflere en kısa sürede hizmet sunmayı amaçlamaktadır<sup>214</sup>.

Bu proje kapsamında vergi mükellefleriyle temas halinde olan Gelir İdaresi Başkanlığı personeline yönelik olarak “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri” konulu eğitimler verilmektedir. Mayıs 2007’de Ankara’da başlayan bu eğitimlerin, 2009 yılına kadar tüm Türkiye genelinde tamamlanması planlanmaktadır.

Ayrıca Mükellef Odaklı Dönüşüm Projesi kapsamında Ankara, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Denizli, Adana, Samsun ve Erzurum olmak üzere sekiz ildeki vergi dairesi başkanlıklarında, seçilen dört pilot vergi dairesinde 1 Şubat -28 Şubat 2006 tarihleri arasında mükellef profilini yansıtacak bir anket çalışması yapılmıştır.

---

<sup>213</sup> AYKIN, a.g.url

<sup>214</sup> bkz. GİB, **2007 Faaliyet Raporu**, s.120 ve GİB, **2006 Faaliyet Raporu**, s.131

Çalışmada, vergi dairelerine kimlerin geldiği, en çok hangi işlemlerin talep edildiği ve işlemler için ne kadar süre harcandığı tespit edilmiştir. Bu anket çalışmasının amacı vergi dairesine gelen mükellef profilini belirlemek, mükellefe yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak ve böylece lüzumsuz iş yükünü hafifletmektir. Bu anketin sonuçlarının değerlendirilmesi çalışmaları devam etmektedir.

Bütün bu çalışmalara rağmen Gelir idaresinin “mükellef odaklılık” söyleminde başarılı olduğunu söylemek henüz mümkün değildir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırlanmasına katkıda bulunduğu “Mükellefler Eğilimleri Anketi”nin bulguları da bu ifadeyi desteklemektedir. Bu çalışmada mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yeterince mükellef odaklı davranmadığını düşündükleri ortaya çıkmıştır<sup>215</sup>.

### **3- Stratejik Planlama**

Stratejik planlama, kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yolu tarif eder. Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirlemesini gerektirir. Uzun vadeli ve geleceğe dönük bir bakış açısı taşır. Kuruluş bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eder<sup>216</sup>.

5018 sayılı Kamu Mali ve Kontrol Yönetimi Kanununun 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe giren 9. maddesi ile kamu idarelerinin; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacakları belirtilmiştir.

<sup>215</sup> TUAY, GÜVENÇ, a.g.e., s.138

<sup>216</sup> DPT, **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, Haziran 2006, 2.Sürüm, s.7,9 <http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf> (Erişim: 01.07.2008)

5018 sayılı Kanunda, stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkili kılınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 yılında, 5018 sayılı kanun çerçevesinde stratejik plan hazırlamakla yükümlü olmamasına rağmen, “2007-2009 Stratejik Plan” ismiyle, misyonunu, vizyonunu, temel değerlerini, amaçlarını, bu amaçlar altındaki hedeflerini, bu hedeflere ulaştıracak stratejilerini ve bunları başarmadaki performans ölçülerini içeren stratejik planını kamuoyu ile paylaşmıştır. Gelir idaresinin misyonu, vizyonu ve temel değerleri şöyledir<sup>217</sup>:

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın misyonu; ”Toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere yeterli geliri adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumun artırılmasına katkıda bulunmak ve mükellefe kaliteli hizmet sunmaktır.” şeklinde belirlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın vizyonu ise; “Her türlü ekonomik yapı ve aktiviteyi geliştiren, kavrayan; güvenilir, etkin, şeffaf, küresel boyutta öncü ve örnek bir idare olmaktır.” olarak ifade edilmektedir.

Bu vizyona ulaşma yolunda Gelir İdaresi Başkanlığı tüm çalışanlarının görevlerini yerine getirmede esas alacağı temel değerleri ise şunlardır:

- Güvenilirlik
- Adalet
- Tarafsızlık
- Etkinlik (Hız, esneklik ve verimlilik)
- Saydamlık
- Sorumluluk Bilinci
- Çözüm Odaklılık
- Yetkinlik
- Sürekli Gelişim
- Katılımcılık

Gelir idaresi Başkanlığı’nın 2007-2009 stratejik planında yer verdiği amaç, hedef ve stratejileri ise şunlardır:

---

<sup>217</sup> GİB, **2007-2009 Stratejik Plan**, Ankara, 2007, s.13,15 <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/template/main/images/GibWEB.pdf> (Erişim:20.12.2007)

## **Amaç 1. Vergiye Gönüllü Uyumu Artırmak:**

**Hedef 1.** Mükelleflere verilen hizmet kalitesini sürekli iyileştirmek ve yeni hizmet seçenekleri geliştirmek.

### **Stratejiler:**

- Elektronik ortamda verilen hizmetlerin kapsamının ve erişebilirliğinin artırılması,
- Mükelleflerin vergi mevzuatının uygulanmasına, kendi vergi hesaplarına ilişkin sorularına ve sunulan hizmetlere ilişkin problemlerine etkin ve zamanında cevap verilmesi,
- Mükellef beklenti, öneri ve görüşlerinin çeşitli iletişim kanalları ile tespit edilmesi.

**Hedef 2.** Mükellef işlemlerini basitleştirmek ve standartlaştırmak

### **Stratejiler:**

- Beyanname, bildirim, form ve idarece düzenlenen belgelerin yeniden gözden geçirilerek standartlaştırılması,
- Teknolojik imkanlardan yararlanarak ödeme seçeneklerinin artırılması,
- Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine uyum maliyetinin azaltılması,
- Vergi mevzuatının anlaşılır, açık ve uygulanabilir olmasının sağlanması,
- İşe başlamada ve yeni yatırımlarda kamu kurumları uygulamalarındaki bürokrasiye yol açan işlemleri azaltmak için öncü olunması.

**Hedef 3.** Toplumun tüm kesimlerinde vergi bilinci artırmak

### **Stratejiler:**

- Toplumumuzun vergilendirmeye ilişkin tutum ve algılamalarının olumlu yönde değiştirilmesi,
- Yaygın ve örgün eğitim programları vasıtasıyla çocuklara ve genç nüfusa vergi bilincinin aşılması,
- Mükelleflerin vergi bilincinin artırmak amacıyla muhasebeciler ve mali müşavirler ile işbirliği yapılması

- Mevzuata, uygulama ve uygulama sonuçlarına ilişkin bilgilendirme toplantısı, seminer ve panellerin düzenlenmesi.

**Amaç 2. Her Türlü Ekonomik Aktiviteyi Geliştirmek, Kavramak ve Gözetlemek:**

**Hedef 1.** Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü ölçerek sektörel dağılımlarını ve sebeplerini tespit etmek,

**Stratejiler:**

- Vergi açığının(vergi kayıp ve kaçağı) düzenli olarak ölçülmesi,
- Sektörler itibariyle vergi açığının sebeplerinin araştırılması, analiz edilmesi ve raporlanması.

**Hedef 2.** Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi için gerekli tedbirleri almak,

**Stratejiler:**

- İncelenecek mükelleflerin seçiminde kullanılan risk analizine dayalı modelin geliştirilmesi,
- Sektörler itibariyle vergi açığının sebeplerinin araştırılması, analiz edilmesi ve raporlanması,
- Denetim amaçlı kullanılan veri ambarı kapasitesinin genişletilmesi,
- Denetim elemanı sayısının ve niteliğinin artırılması, donanım ve yazılım sağlanması suretiyle denetim kapasitesinin artırılması,
- Vergi denetimi ilke ve standartlarının geliştirilmesi,
- Denetimde koordinasyonun sağlanması,
- Denetim performansının ve sonuçlarının düzenli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik sistemin güçlendirilmesi,
- E-ticareti kavramaya yönelik denetim tekniklerinin geliştirilmesi,
- Vergi ceza sisteminin rasyonelleştirilmesi,
- Tek Düzen Muhasebe Hesap Planının Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilmesi,
- 3568 sayılı yasayla ilgili mevzuatın güncelleştirilmesi.

**Hedef 3.** Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla etkin bir cebri tahsilat sistemi oluşturmak,

**Stratejiler:**

- Mükellef cari hesabının oluşturulması,
- Borç Takip ve Değerlendirme Sistemi kurularak etkin hale getirilmesi,
- Cebri tahsilat (haciz ve satış) sürecinin hızlandırılması ve etkinliğinin artırılması,
- Tahsilat birimlerinin hedeflerinin açık olarak belirlenmesi, performanslarının düzenli olarak izlenmesi ve değerlendirmesine yönelik bir sistem kurulması.

**Amaç 3. Hizmet Kalitesini İyileştirmek:**

**Hedef 1.** İnsan kaynaklarını geliştirmek üzere insan kaynakları yönetim sistemi oluşturmak

**Stratejiler:**

- Personel seçme, yetiştirme ve görevlendirme sisteminin geliştirilmesi,
- Çalışanlar için sürekli bir eğitim, geliştirme ve kariyer planlama sisteminin oluşturulması,
- Çalışanlara yönelik performans ölçme ve değerlendirme sisteminin oluşturulması,
- Uzmanlaşma ve işbölümünün geliştirilmesi,
- Çalışan beklenti, öneri ve görüşlerinin tespitine yönelik iletişim kanallarının geliştirilmesi.

**Hedef 2.** Stratejik yönetim anlayışı çerçevesinde organizasyon yapısını ve iş süreçlerini sürekli geliştirmek,

**Stratejiler:**

- Merkez ve yerel teşkilat arasındaki ilişkilerin açık kurullarla belirlenmesi ve kurum içindeki birimler arasında iç müşteri standartlarının oluşturulması,



- Kurumun iş ve işlemlerinin değerlendirilmesi ve veriler çerçevesinde yönetilmesinde esas alınacak bir performans yönetim sistemi oluşturulması,
- Gelir idaresi çalışanları için Etik Standartlar'ın belirlenmesi,
- İç kontrol sisteminin kurulması,
- Önemli risk ve önceliklerin tespitine ve yönetimine yönelik gerekli organizasyonel tedbirlerin alınması,
- İş süreçlerinin daha etkin ve verimli hale getirilmesi amacıyla analiz edilmesi ve iyileştirilmesine yönelik projelerin geliştirilmesi ve dinamik yapının oluşturulması
- Merkez ve taşra teşkilatının ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde yönetim bilgi sisteminin kurulması.

**Hedef 3.** Bilgi teknolojisi sistemlerini ve uygulamalarını geliştirerek kurumun etkinlik ve verimliliğini artırmak,

**Stratejiler:**

- Otomasyon sisteminin sürekli geliştirilmesi,
- Teknoloji geliştirme potansiyeline sahip personel istihdamının ve gelişiminin sağlanması,
- Bilgi sistemlerinin güvenliğinin artırılması.

**Hedef 4.** Hizmetlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için fiziki imkanları geliştirmek

**Stratejiler:**

- Hizmetlerin etkin yürütülmesine elverişli iş ortamının yaratılması ve sosyal koşulların iyileştirilmesi,
- Çalışanların verimliliğini artıracak teknik ve diğer donanımların sürekli olarak sağlanması.

**Hedef 5.** Mükellef hizmetleri yönetimini çağın gerekleri doğrultusunda modern, dinamik ve organize bir yapı haline getirmek

**Stratejiler:**

- Mükelleflerle temas halinde olan personele insan ilişkileri, etkili iletişim ve gelir mevzuatı konularında gerekli niteliklerin kazandırılması ve bu konularda yeterli donanıma sahip olmalarının sağlanması,
- Mükellef hizmetleri biriminin merkez ve taşrada örgütlenmesinin tamamlanması.

**Amaç 4. Küresel Boyutta Katılımcı ve Üretken Bir Kuruluş Haline Gelmek:**

**Hedef 1.** Gelir İdaresi Başkanlığı'nı Avrupa mükemmellik modeli çerçevesinde örnek bir kuruluş haline getirmek ve 2010 yılında Avrupa kalite ödülü'ne aday olmak,

**Stratejiler:**

- EFQM Mükemmellik Modeli çerçevesinde yönetim sistemi oluşturulması,
- Ulusal kalite hareketine dahil olunması,
- Uluslar arası kalite örgütleri ile işbirliği yapılması,
- Toplam kalite yönetimi seminerlerinin tüm düzeylere yaygınlaştırılması

**Hedef 2.** Uluslar arası iletişim, paylaşım ve etkileşimi geliştirmek ve çevre gelir idareleriyle işbirliğini artırmak.

**Stratejiler:**

- Bölgesel birlikler kurarak veya bunlara katılarak işbirliği imkanlarının artırılması
- Diğer ülke vergi idareleri ile işbirliği yapılması,
- AB, OECD ve diğer uluslar arası platformlara aktif olarak katılması ve vergi politikaları ve idari konularda etkili olunması.

#### 4- Tam Katılım ve Takım Çalışması

TKY uygulamasının temel gereklerinden biri, tüm çalışanların sürece katılımının sağlanmasıdır. TKY sürecine katılım demek, çalışanların kalite geliştirme sürecinde yer almaları, yetenekleriyle yaratıcı yönlerini katmaları, yaptıkları işle ilgili gerekli yetki ve sorumluluğu almaları, kararların verilmesinde ve kalite geliştirme sürecinde söz sahibi olmalarıdır<sup>218</sup>.

Maliye Bakanlığı Yönergesi'nin 5. maddesinin e) bendinde Takım çalışması ve çalışanların yönetim sürecine katılımının sağlanması amacıyla çalışanların görüş ve katkılarını sağlamak üzere gönüllü katılım ve ekip çalışmasının teşvik edilmesi ve çalışanlara çözümün bir parçası olma anlayışının benimsetilmesi, bunun için fırsatlar verilmesi ve gerekli koşullar oluşturulması temel ilke olarak benimsenmiştir.

Bu maddeye paralel olarak Yönergesi'nin 9. maddesinde ise aşağıdan yukarıya doğru insan unsurunun yönetime katılımını ve çalışanların takım çalışmasını sağlamak amacıyla, kalite geliştirme ekipleri ve kalite uygulama birimlerinin oluşturulacağı belirtilmiştir.

Ayrıca “Sizin görüşünüz bizim için değerlidir.” sloganıyla çalışanlara tanıtılan bir yarışma ile Gelir İdaresi Başkanlığı, çalışanların kalite geliştirme sürecine katılımını sağlamayı amaçlamaktadır. “Bir Fikrim Var!” adlı bu yarışmaya sadece Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında çalışan personel, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfasından 31 Temmuz 2008 tarihine kadar katılabilmektedir. Yarışma, hizmet kalitesinin iyileştirilmesi, verimlilik sorunlarının aşılması temel amacına dayalı olarak çalışanların görüşlerini almayı ve bunları değerlendirmeyi hedeflemektedir.

---

<sup>218</sup> MB, **Toplam Kalite Yönetimi Kitabı**, Maliye Yüksek Eğitim Merkezi Başkanlığı, s.39  
[http://www.maliye.gov.tr/kalite/MTKY/ustmenu/ yayinlar/TKY\\_KITABI.pdf](http://www.maliye.gov.tr/kalite/MTKY/ustmenu/ yayinlar/TKY_KITABI.pdf) (Erişim:01.07.2008)

## 5- Çalışanların Eğitimi

TKY sistemini uygulamaya karar veren bir kuruluş, eski yönetim anlayışı ve sisteminden çok farklı bir sistemi benimseyecektir. Bu sisteme adapte olmak için, çalışanları mesleki görevlerine hazırlamak ve eğitim düzeylerinin gelişimini sağlamak gerekmektedir. Bu bağlamda, çalışanların eğitimi, yetiştirilmesi ve motive edilmesi TKY uygulamalarının temel taşlarından biridir<sup>219</sup>.

TKY’nde eğitim, en üst düzeydeki yöneticilerden, ücretli personele kadar bütün çalışanları kapsayacak şekilde verilmelidir. Bu yapıldığı takdirde hem işletmelerin hedef ve politikaları bütün çalışanlara benimsetilmiş hem de kalite geliştirme çalışmaları üst yönetimden başlayarak tabana kadar yayılmış olur<sup>220</sup>.

TKY uygulamasının başarısında eğitimin sağlayacağı katkılar şunlardır<sup>221</sup>:

- Çalışanlar TKY’nin ne olduğu, nasıl uygulanacağı ve ne getireceği konularında bilgilendirilir.
- Kalite doğrultusunda uygun eğilimlerin geliştirilebilmesi için kültür değişikliği sağlanır.
- Çalışanlar, kalite geliştirme için gerekli araç ve yöntemlerle donatılırlar.
- Çalışanlar elde ettikleri kalite araçlarını kullanarak iyileştirme fırsatlarını daha kolay yakalarlar.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın TKY kapsamında gerçekleştirdiği eğitim faaliyetleri içinde en başta, öncede bahsedildiği gibi Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitimi gelmektedir. Bu eğitim çalışması kapsamında çalışanlara TKY hakkında bilgi verilmekte ve mükelleflerle birebir iletişime giren çalışanlara yönelik olarak; iletişim becerilerinin geliştirilmesi, mükelleflere güler yüzlü hizmet

---

<sup>219</sup> Burcu URYAN, “Toplam Kalite Yönetimi”, **Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2002, S:55, <http://www.mevzuatdergisi.com/yazarlar/burcu-uryan.htm> (Erişim:01.07.2008)

<sup>220</sup> Muhittin ŞİMŞEK, **Toplam Kalite Yönetimi**, Alfa Basım, Ekim 2007, 5. Basım, s.137

<sup>221</sup> MB, a.g.e., s.42

sunulması, mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulması, vergisini ödemek isteyen mükelleflere kaliteli hizmet sunulmasına yönelik bilgi ve teknikler aktarılmaktadır.

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığı orta ve üst düzey yöneticiler için, Toplam Kalite Yönetimi, Mükemmellik Modeli, Süreç Yönetimi, Stratejik Yönetim ve Proje Yönetimi gibi konularda eğitim çalışmaları yürütmektedir<sup>222</sup>.

## **6-Hata Önleme/Sıfır Hata**

Toplam kalite yönetiminin temelinde "hataları ayıklamak" yerine hata "yapmamak yaklaşımı" vardır. Toplam Kalite Yönetimi, kabul edilebilir hata seviyesi diye bir şey kabul etmez. Çünkü böyle bir yüzdenin olması, o kadar hatanın kabul edilmesi demektir<sup>223</sup>.

Sıfır hata ve hata önleme ilkesi Maliye Bakanlığı'nın Yönergesine de yansımış olup, iş ve işlemlerin yerine getirilmesinde "sıfır hatalı hizmet" anlayışının hedef olduğu ve bu hedefi gerçekleştirmek için hataları düzeltici değil önleyici yaklaşımın esas alınacağı ifade edilmektedir.

## **7-Sürekli Geliştirme/İyileştirme**

Sürekli iyileştirme sürecinin kaynağı Kaizen felsefesidir. Japonca'da Kai:Değişim, Zen: iyi anlamına gelir. Bu iki kelimenin birleşmesinden oluşan Kaizen "herkesi kapsayan sürekli iyileşme" anlamında kullanılmaktadır. Sürekli iyileştirme süreci; düşünce ve davranış olarak çalışan herkesin, her durumu tartışmaya açması ve sonra bunu iyileştirmenin yollarını aramasını içermektedir. Sürekli iyileştirmenin temelinde; süreçlerde özellikle çalışanlar tarafından gerçekleştirilen küçük ama sürekli iyileştirmeler yatar<sup>224</sup>.

---

<sup>222</sup> GİB, **2006 Faaliyet Raporu**, Nisan 2007, s.122

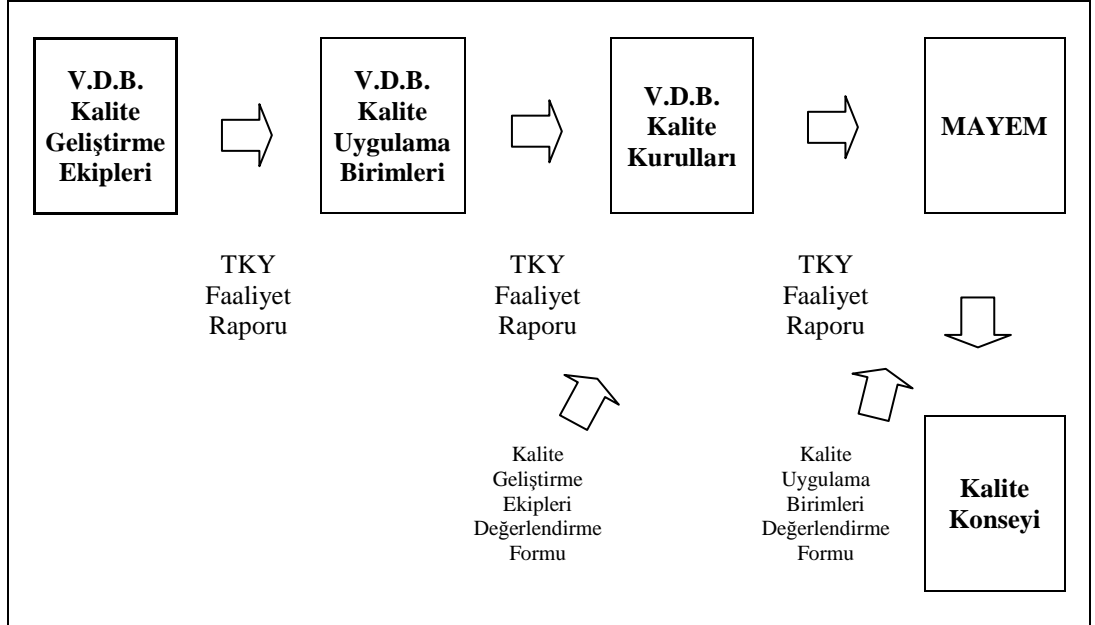
<sup>223</sup> KARYAĞDI, a.g.e., s.65

<sup>224</sup> AYKIN, a.g.url (Erişim: 25.06.2008)

Sürekli geliştirme ve iyileştirme ancak, organizasyon planında yönetim kurulu yoluyla yapılandırılarak değişik seviyelerde oluşturulan ve tamamlayıcı ve problem çözücü yöntemlerle hareket eden çalışma gruplarıyla sağlanabilir<sup>225</sup>.

Sürekli iyileştirmeyi ve geliştirmeyi sağlayacak değişik seviyelerde çalışma gruplarına Maliye Bakanlığı Yönergesi'nde rastlamak mümkündür. Bu çalışma grupları TKY organizasyon yapısını oluşturmakta olup, sırasıyla Kalite Geliştirme Ekipleri, Kalite Uygulama Birimleri, Kalite Kurulları ve Kalite Konseyinden oluşmaktadır. Maliye Yüksek Eğitim Merkezi Başkanlığı (MAYEM) ise bu birimler arasındaki koordinasyonu sağlamakla görevlendirilmiştir(Şekil-6).

**Şekil-6 Gelir İdaresi Başkanlığı'nda Sürekli İyileştirmeye Yönelik Çalışma Grupları**



**Kaynak:** MB, Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi

Kalite Geliştirme Ekipleri, tüm süreçlerde iyileştirmeye açık alanları tespit edip çözüm önerileri geliştirmek üzere, aşağıdan yukarıya doğru insan unsurunun yönetime katılımlarının sağlanması suretiyle birim çalışanları arasından oluşturulan takımlardır. Kalite Geliştirme Ekipleri yapmış oldukları iyileştirme faaliyetleri ve çözüm önerilerini Kalite Geliştirme Ekipleri TKY Faaliyet Raporu ile bağlı bulunduğu Kalite Uygulama Birimine sunar.

<sup>225</sup> ŞİMŞEK, a.g.e., s.140

Kalite Uygulama Birimleri, TKY ne ilişkin koordinasyonu sağlamak üzere, birimin temel süreçlerini belirleyen, birimin iyileştirmeye açık alanlarını tespit eden, kalite anlayışına ilişkin kısa ve uzun vadeli hedefler belirleyen, Kalite Geliştirme Ekiplerinin çalışmalarını gözden geçirerek destek sağlayan, birim amirinin ya da birim amirinin görevlendireceği kişinin başkanlığında en az 3 üyeden oluşan uygulama gruplarıdır. Kalite Uygulama Birimleri kendi faaliyetleri ile birlikte Kalite Geliştirme Ekiplerinin faaliyetlerini de içeren yıllık (Ocak-Aralık) Kalite Uygulama Birimleri TKY Faaliyet Raporunu hazırlayarak ilgili dönemi izleyen Ocak ayı içinde bağlı olduğu kalite kuruluna sunar. Bu raporda Kalite Geliştirme Ekiplerini değerlendirir ve ödüle layık gördüğü ekiplerden birini Başarılı Kalite Geliştirme Ekibi Ödülü için aday gösterir.

Kalite kurulları, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak kurulan vergi dairesi başkanlıklarında Vergi Dairesi Başkanlığı Kalite Kurulu şeklinde TKY çalışmalarını yürütmek üzere kurulan birimlerdir. Kalite Uygulama Birimlerince gönderilen TKY Faaliyet Raporlarını değerlendirir. Bu raporlardaki önerilerden birimlerinde uygulanması mümkün olanları uygular. Kalite Uygulama Birimlerinin önerdiği Kalite Geliştirme Ekiplerinden birini Başarılı Kalite Geliştirme Ekibi Ödülü ile Kalite Uygulama Birimlerinden birini de Başarılı Kalite Uygulama Birimi Ödülü ile ödüllendirir. Kendilerine bağlı Kalite Geliştirme Ekipleri ile Kalite Uygulama Birimlerince tespit edilen sorunlar ve getirilen çözüm önerileriyle süreçlerin iyileştirmesine ilişkin yıllık (Ocak-Aralık) Kalite Kurulları TKY Faaliyet Raporunu hazırlayarak takip eden Şubat ayının son gününe kadar Başkanlığa gönderirler.

Kalite Konseyi, Müsteşar başkanlığında Müsteşarın görevlendireceği Müsteşar Yardımcısı, Bakanlık merkez teşkilatında görevli Kurul Başkanları, Genel Müdürler, Maliye Yüksek Eğitim Merkezi Başkanı, Müstakil Daire Başkanları ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların Başkan veya Genel Müdürleriyle, Müsteşar tarafından seçilecek üç Defterdar ve Gelir İdaresi Başkanı tarafından seçilecek üç Vergi Dairesi Başkanından oluşur. Kalite Konseyi; TKY çalışmalarına ilişkin Bakanlığın genel politika, hedef ve stratejilerini belirler, TKY uygulamalarında üst yönetimin liderliğini, katılımını ve projenin uygulanması için gereken kaynakları

sağlar, Bakanlığın yıllık TKY Faaliyet Raporunu inceler, uygulama sonuçlarını değerlendirir ve teşkilata duyurur, Başkanlıkça ödüle aday gösterilen Kalite Geliştirme Ekipleri ve Kalite Uygulama Birimleri arasından her kategoride ilk sıraya girenleri belirler ve Maliye Bakanlığı Kalite Ödülü ile ödüllendirir. Ödülün şekli, miktarı ve nasıl verileceği Kalite Konseyi tarafından belirlenir.

### C- Mükellef Hakları Bildirgesi

Yeni eğilimler çerçevesinde, gelir idarelerini yeniden yapılandıran ABD, İngiltere ve Avusturya gibi gelişmiş ülkeler vergi yönetimlerinin adalet ve saydamlık niteliklerini güçlendirmek ve bu konudaki iyi niyetlerini mükelleflere göstermek için mükellef hakları bildirelerini kamuoyuna duyurmuşlardır<sup>226</sup>. Çoğu zaman idari bir düzenleme niteliğindeki bu bildirimler, genellikle mükelleflere yeni bir hak tanınamakta, yasalarda zaten mevcut olan hak ve yükümlülükler konusunda mükellefleri bilgilendirmekte ve/veya gelir idarelerinin mükelleflere hizmet sunarken uymayı taahhüt ettiği esaslar ile mükelleflerden beklentilerini belirlemektedir.

Ülkemizde de çeşitli kanun ve yönetmeliklerle mükelleflere vergi mahremiyeti, temsil hakkı, itiraz ve yargıya başvurma hakkı, bilgi isteme hakkı gibi haklar tanınmış olmakla birlikte, hem bir iyi niyet gösterisi hem de mükellefleri bilgilendirmek için Gelir İdaresi Başkanlığı Şubat 2006 tarihinde “Mükellef Hakları Bildirgesi”ni aşağıda yer aldığı şekliyle kamuoyuna açıklamıştır<sup>227</sup>:

*“Bu bildirme, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar.*

*Bu nedenle;*

<sup>226</sup> Recai DÖNMEZ, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım**, Nisan 2004, S:136, s.53

<sup>227</sup> GİB, **2006 Faaliyet Raporu**, s.123



- Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.
- Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
- Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.
- Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
- Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.
- Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
- Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
- Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.”

Kamu oyuna açıklanan bu bildirme, mükelleflere yasal hak ve sorumlulukları hakkında bilgi vermekten çok, gelir idaresinin mükellefle ilişkilerinde ve sunduğu hizmetlerde uyacağı esasları belirten bir taahhütname niteliği taşımaktadır.

Ayrıca mükellef haklarının kamu oyuna açıklanması yanında bu hakları koruyacak tedbirlerin alınması ve gelir idaresinin, verdiği taahhütlere bağlılığının denetlenmesi de gerekmektedir. ABD’nde mükellef haklarının korunmasına yönelik olarak Mükellef Avukatı İdaresi, diğer bir çok ülkede ise benzer amaçla Vergi Ombudsmanı Müessesesi kurulmuştur<sup>228</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kamuoyuna açıkladığı yukarıdaki hizmet taahhütlerine uyup uymadığını denetleyecek ve idare ile uyumsuzluklarında zor

<sup>228</sup> GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s.126

duruma düşen mükelleflere yardım edecek ABD ya da diğer ülkelerdekine benzer bu tür bir bağımsız kurum yeniden yapılanma sürecinde henüz kurulamamıştır.

#### **D- Performans Yönetimi**

Gelir İdaresi Başkanlığı "Çalışan ve Mükellef Memnuniyeti" ilkeleri kapsamında hizmet kalitesini ve verimliliği artırmak amacıyla performans yönetimi çalışmalarını başlattığını 10.07.2008 tarihinde internet sayfasından kamuoyuna açıklamıştır<sup>229</sup>.

Gelir idaresi tarafından bu çalışmanın ilan edilmesinden yaklaşık bir yıl önce "Vergi Daireleri Performans Esaslı Yönetim Modeli Projesi" ismiyle Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı vergi dairesi müdürlüklerinde pilot bir uygulama yapılmıştır. Bu uygulama kapsamında vergi dairelerinin performanslarını ölçebilmek amacıyla 34 performans kriteri belirlenmiştir. Bu kriterler 100 üzerinden iki aşamalı olarak puanlanmaktadır<sup>230</sup>.

İlk aşamada, belirlenen kriterler için tasarlanmış veri tabloları, uygulama kapsamında bulunan vergi daireleri tarafından, aylık dönemler halinde, bu iş için yapılmış bulunan bilgisayar programı kullanılmak suretiyle doldurulmakta ve takip eden ayın 10.günü akşamına kadar strateji grup müdürlüğü'ne gönderilmektedir. Strateji Grup Müdürlüğü'nce aylık verilerin alınmasını müteakip bu veriler Performans Kriterleri Teyit Ekibi tarafından teyit edilmektedir. Teyit edilen veriler üzerinde birinci aşamada bilgisayar programı tarafından otomatik puanlama yapılmaktadır.

İkinci aşamada ise, Vergi Dairesi Başkanı'nın Başkanlığında, Grup Müdürleri ve Başkan tarafından belirlenecek bir Vergi Dairesi Müdürü, bir Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı ve bir Vergi Dairesi Servis Koordinatöründen oluşan Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Performans Değerlendirme Komisyonu tarafından

<sup>229</sup>Bkz.: [http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx\\_ttnews\[tt\\_news\]=1090&tx\\_ttnews\[backPid\]=27&cHash=686bbc12bc](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews[tt_news]=1090&tx_ttnews[backPid]=27&cHash=686bbc12bc) (Erişim: 10.07.2008)

<sup>230</sup> AVDB, **Vergi Daireleri Performans Esaslı Yönetim Modeli**, 2007, s.24

puanlama yapılmaktadır. Bu iki puanlama birleştirilerek toplamda vergi dairelerinin performansları 100 puan üzerinden alınan puanlara göre sıralanmaktadır. Bu puanlama ile her ay “Aydın Vergi Dairesi” ve her yıl “Yılın Vergi Dairesi” seçilmektedir. Bu pilot çalışma sonucunda ilk olarak Dikimevi Vergi Dairesi 2007 yılında “Yılın Vergi Dairesi” seçilmiştir.

### **E-Yeni Teknolojilerin Kullanımı**

Hızlı bir ivme kazanan bilişim sistemlerinde yaşanan önemli gelişmeler ekonomik ve toplumsal yaşamı etkilediği gibi vergi yönetimi alanında da önemli değişimlerin yaşanmasına neden olmuştur. Gelişen yeni iletişim teknolojileri bir taraftan vergi idarelerini yepyeni sorunlarla karşı karşıya bırakırken, diğer taraftan da yönetim ve yasaları uygulamak konusunda vergi idarelerine yeni olanaklar sağlamak suretiyle bir takım avantajlar sağlamıştır<sup>231</sup>.

Mükellef destek birimlerinin elektronik ortamda oluşturulması ve mükelleflerle işbirliğini sağlayan altyapıların kurulması, iş ortakları ile eşzamanlı iletişim, beyanname verme işlemlerinin elektronik ortamda yapılması, yaygın veri tabanları ve yapay zeka kullanımı ile denetim fonksiyonunun verim ve etkinliğinin artırılması, tahakkuk, tahsilat ve takibat işlemlerinin elektronik ortamda ve hizmet merkezlerinde gerçekleştirilerek, mükellef açısından işlem maliyetlerinin düşürülmesi, bilgi sistemleri teknolojisinin sunduğu avantajlar arasındadır<sup>232</sup>.

5345 sayılı Kanunla yeniden yapılandırılan gelir idaresi, yapılandırma öncesindeki ve sonrasındaki teknoloji yatırımları ile teknolojinin sunduğu bu avantajlardan önemli ölçüde yararlanmaya başlamıştır. Aşağıda teknoloji yatırımları ile hayata geçirilen çalışmalar hakkında bilgi verilecektir.

---

<sup>231</sup> Habib YILDIZ, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.206

<sup>232</sup> UYSAL, DALBAYRAK, YURDANUR, a.g.e., s.55

## 1- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Web Sitesi (www.gib.gov.tr)

Aralık 1998'de test çalışmalarına başlanılan ve Mart 1999'da hizmete açılan<sup>233</sup> gelir idaresinin web sitesi yeniden yapılan sonrasında www.gib.gov.tr ismini almıştır. Kullanıcılar gelir idaresi internet sitesi aracılığı ile tüm vergi mevzuatı ve uygulamalarına, vergi konusundaki gelişmelere, güncel değişikliklere ve yeniliklere, internet vergi dairesi hizmetlerine, bilgilendirme rehberlerine, faaliyet raporlarına vergi istatistiklerine ve güncel vergi takvimine erişebilmektedir.

Ayrıca gelir idaresinin web sitesinde yer alan Dilekçematik hizmeti ile mükellefler, gelir idaresi ile işlemlerini yürütmek için gerekli pek çok dilekçeyi doğru şekilde kolaylıkla hazırlayabilmektedir.

## 2- Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri ve İnternet Vergi Dairesi

Türkiye'nin en büyük e-Devlet projeleri arasında olan vergi daireleri otomasyon projelerinin geliştirilmesine yeniden yapılandırma öncesinde başlanılmıştır. Bu projelerden Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi'ne (VEDOP) Aralık 1998'de başlanılmış ve 32 ayda tamamlanmıştır<sup>234</sup>.

VEDOP kapsamında evrak girişinden başlayarak, tahakkuk, tahsilat, borç sorgulaması, muhasebe, haciz işlemleri gibi bütün vergi dairesi işlemlerinin bilgisayar ortamında izlenmesi, bankalarca yapılan vergi tahsilatlarının elektronik ortamda mükellef hesaplarına aktarılması (EBTIS) gerçekleştirilmiştir<sup>235</sup>. VEDOP projesi geliştirilerek 2004 yılında VEDOP-2 uygulayamaya başlanmış olup, VEDOP-2 kapsamında<sup>236</sup>;

---

<sup>233</sup> Timur TURGAY, "Bağlı Etkileşenler Kapsamında Vergi İdaresi-Mükellef Etkileşimi: Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesi Üzerine Etkileri", **Vergi Sorunları**, Ağustos 2004, S:191, s.193

<sup>234</sup> [http://www.cs.com.tr/referans\\_vedop.htm](http://www.cs.com.tr/referans_vedop.htm) (Erişim:28.07.2008)

<sup>235</sup> DPT, **e-Devlet Proje ve Uygulamaları**, Eylül 2005, s.78 <http://www.bilgitoplumu.gov.tr/yayin/eDevletProjeveUygulamalari.pdf> (Erişim:27.07.2008)

<sup>236</sup> [http://www.cs.com.tr/referans\\_vedop2.htm](http://www.cs.com.tr/referans_vedop2.htm) (Erişim:28.07.2008)

- İnternet Üzerinden Beyanname, ekleri ve bildirimlerin kabulünü sağlayacak e-Beyanname uygulaması,
- Etkin ve mobil vergi denetimine imkan verecek Vergi Denetmenleri Birimlerinin Otomasyonu,
- Vergi Tabanını Yaygınlaştırmak, Beyan dışı kalmış vergisel olayları tespit etmek ve Vergi Politikaları ve Denetim Stratejilerini oluşturmaya yönelik bilgi desteği için Veri Ambarı'nın (VERİA) gerçekleştirilmesi,
- Web tabanlı olarak yeniden geliştirilerek Gelirler Genel Müdürlüğü Intranet'i üzerinden tüm Türkiye'ye hizmet verecek e-VDO uygulaması,
- Dış Sistemler ile elektronik ortamda veri transfer sistemi,
- Mükellefi "Müşteri" olarak değerlendirme kapsamında Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM) hizmeti de verecek, Çağrı Merkezi uygulaması,
- Defterdarlık ve Gelir Müdürlükleri Otomasyonu
- Gelirler Genel Müdürlüğü İdari Uygulamaları
- Bakanlıkça belirlenen mükelleflere ait defter ve belgelerin elektronik ortamda alınarak arşivlenmesi ve analizlerinin gerçekleştirildiği Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi (EMKAS),
- Halen 155 vergi dairesinde kullanılan Vergi Dairesi Tam Otomasyon (VDO) yazılımının 138 vergi dairesine daha yaygınlaştırılması, hedeflenmiştir.

Bir diğer otomasyon projesi ise Nakil Vasıtaları Vergi Dairelerinin Otomasyon Projesi (MOTOP)'dir. MOTOP'nin amacı, nakil vasıtaları vergi daireleri işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılmasını sağlamaktır<sup>237</sup>. MOTOP kapsamında otomasyona geçen vergi dairelerine kayıtlı araçların kimlik bilgileri, motorlu taşıtlar vergisi borç bilgileri, trafik para cezası borç bilgileri, tüm tahsilat bilgileri, mükellefe ait tüm araçlar hakkında bilgiler sorgulanabilmektedir<sup>238</sup>:

e-VDO projesi ise, mevcut vergi dairesi uygulamalarının web tabanlı ve n-katmanlı mimariye uyarlanması olarak ifade edilmektedir<sup>239</sup>. e-VDO uygulaması ile

<sup>237</sup> GGM, 2004 Faaliyet Raporu, s.83

<sup>238</sup> Yusuf ÇİLKOPARAN, "İnternet Vergi Dairesi", **Vergi Dünyası**, Mart 2002, S:247, s.91

<sup>239</sup> A. Altuğ YAVAŞ, "Vergi Dairesi Otomasyon Projesi'nin (Vedop) Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi", [http://www.emo.org.tr/resimler/ekler/e5186bca8f75fca\\_ek.pdf](http://www.emo.org.tr/resimler/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf) (Erişim: 04.08.2008)

vergi dairesi duvarlarının kalkarak Türkiye Vergi Dairesi hedefinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır<sup>240</sup>. Böylece mükelleflerin kayıtlı olduğu vergi daireleri haricinde vergi dairelerinden de hizmet alması sağlanmış olacaktır<sup>241</sup>.

Haziran 2008 itibariyle vergi dairelerinin 192'si VEDOP, 239'u e-VDO, 18'i e-VDO-MOTOP projesi kapsamında hizmet vermektedir. Ayrıca 585 mal müdürlüğü e-VDO kapsamına alınmıştır<sup>242</sup>.

Bu otomasyon projelerinin geliştirilmesine VEDOP-3 kapsamında devam edilmektedir. Bu kapsamda e-VDO uygulamasının 301 vergi dairesi ile 585 malmüdürlüğünün gelir servislerine yaygınlaştırılması, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına alınması ve mevcut yapının bu kapsamda güçlendirmesi hedeflenmektedir<sup>243</sup>.

Tüm bu otomasyon projelerinin hizmet ettiği ana proje ise İnternet Vergi Dairesi (İVD)'dir. İVD ilk kez 1 Eylül 1999 tarihinde uygulamaya başlamıştır<sup>244</sup>. İVD'nden otomasyona geçen vergi dairelerinde kayıtlı tüzel ve gerçek kişiler yararlanabilmektedir. Bu hizmetten yararlanmak isteyen mükelleflerin başvuru formu ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak kullanıcı kodu ve kullanıcı şifresini almaları gerekmektedir<sup>245</sup>.

İVD'nin mükelleflere sağladığı en önemli hizmetlerden biri, Ekim 2004'de uygulaması başlatılan e-Beyanname'dir. e-Beyanname uygulaması mükelleflerin tam otomasyona geçmiş vergi dairelerine elden veya posta ile verdikleri beyanname ve eklerini elektronik ortamda verebilmelerine olanak sağlayan bir düzenlemedir. Elektronik beyanname düzenlemesinin amacı, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin

---

<sup>240</sup> DPT, **e-Devlet Proje ve Uygulamaları**, Eylül 2005, s.80

<http://www.bilgitoplumu.gov.tr/yayin/eDevletProjeveUygulamalari.pdf> (Erişim:27.07.2008)

<sup>241</sup> [http://www.siemens.com.tr/web/231,1511,1,1/siemens\\_tr/microsite\\_it\\_solutions\\_and\\_services/haberler/turkiyenin\\_en\\_buyuk\\_kamu\\_bilgi\\_teknolojileri\\_projesi\\_99\\_milyon\\_dolara\\_siemens\\_emanet](http://www.siemens.com.tr/web/231,1511,1,1/siemens_tr/microsite_it_solutions_and_services/haberler/turkiyenin_en_buyuk_kamu_bilgi_teknolojileri_projesi_99_milyon_dolara_siemens_emanet) (Erişim: 04.08.2008)

<sup>242</sup> Bkz.: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/IOD/TABLO\\_40.xls](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/IOD/TABLO_40.xls) (Erişim: 04.08.2008)

<sup>243</sup> GİB, **2007 Faaliyet Raporu**, s.27

<sup>244</sup> Mustafa Ali SARILI, "Türkiye'de Vergi Tahsilatında Etkinliğin Sağlanabilmesi İçin Gelir İdaresi Nasıl Yapılandırılmalıdır?", **Vergi Dünyası**, Haziran 2003, S:262, s.210

<sup>245</sup> Bkz.: <http://www.gib.gov.tr> (Erişim:04.08.2008)

ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak suretiyle, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairelerinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermelerine imkan sağlamaktır<sup>246</sup>.

Başlangıç aşamada uygulamanın yeni olması ve mükelleflerin uyum sürecini sorunsuz bir şekilde geçirebilmeleri amacıyla uygulamanın ihtiyari olması uygun görülmüştür. Ancak 03.03.2005 tarihinde resmi gazete yayınlanan 346 no'lu VUK Genel Tebliği ile yıllık gelir vergisi, kurumlar vergisi, geçici vergi, özel tüketim vergisi (2/a beyannamesi hariç), özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir.

İnternet Vergi Dairesi kapsamında gerçekleştirilebilen bir diğer uygulama, Elektronik Bilgi Transferi (BTRANS) hizmetidir. Bu hizmet 2 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği kapsamında yaptıkları işlemleri Maliye Bakanlığı'na bildirmek zorunda olanlar ile Maliye Bakanlığı'na bilgi gönderme zorunluluğu getirilen diğer kişi ve kurumların bu bilgileri elektronik ortamda gönderebilmelerine yardımcı olmaktadır.

Bu hizmetler yanında İnternet Vergi Dairesi'nde mükellefler vergi kimlik numaralarını, motorlu taşıtlara ilişkin vergi borcu ve trafik cezası bilgilerini, araçlara ait kasko değerlerini, haklarında yurtdışına çıkış yasağı olup olmadığını ve gelir idaresine sundukları dilekçelerin durumuna ilişkin bilgileri sorgulayabilmektedir. Ayrıca İnternet Vergi Dairesi'nde mükelleflerin gelir vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve gecikme faizini hesaplamalarına yardımcı olacak programlarda mevcuttur.

---

<sup>246</sup> GGM, 2004 Faaliyet Raporu, s.86

### **3- Vergi İletişim Merkezi(VİMER)**

Vergi İletişim Merkezi (VİMER), mükelleflerin ihtiyaç duydukları bilgiye kısa zamanda ve doğru bir şekilde telefon yardımıyla ulaşabilmeleri amacıyla 25 Aralık 2007 tarihinde Ankara’da faaliyete geçirilmiştir. 1 Mart 2008 tarihinden itibaren ise tüm illerden gelen çağrılara yönelik olarak hizmet vermeye başlamıştır. Bu hizmetten mükellefler 9:00-19:00 saatleri arasında şehir içi arama ücreti ödeyerek yararlanabilmekte ve mükellefle yapılan görüşmeler sunulan hizmetin kalitesinin takibi için kayıt edilmektedir. Ayrıca VİMER’de bu hizmeti mükelleflere sunan personele yönelik olarak özel bir eğitim çalışması yapılmıştır<sup>247</sup>.

### **4- Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi (KMBS)**

Gelir İdaresi Başkanlığı, son yıllarda insanlar için vazgeçilmez bir iletişim aracı haline gelen cep telefonları vasıtasıyla bilgilendirme hizmeti vermeye başlamıştır. Mükellefler, tüm operatörlerden 1189’a kısa mesaj çekerek gelir idaresinin haber bildirim sistemine abone olabilmekte, araçlarının motorlu taşıtlar vergisi miktarı hesaplabilmekte, herhangi bir aracın motorlu taşıtlar vergisi borcunu ya da trafik para cezası borcunu sorgulayabilmektedir<sup>248</sup>.

### **5- e-Posta Bilgilendirme Sistemi**

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Posta Bilgilendirme Sistemi ile internet sitesinde duyurulan her yeniliği ücretsiz ve eş zamanlı olarak sisteme kayıt olmuş kullanıcıların e-posta adreslerine gönderilmektedir. Bu hizmetten faydalanan kişilerin sayısı 2007 yılı sonu itibariyle 129.379’a ulaşmıştır<sup>249</sup>.

---

<sup>247</sup> GİB, 2007 Faaliyet Raporu, s.113,119

<sup>248</sup> Bkz.: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/kmbs/index.html> (Erişim: 04.08.2008)

<sup>249</sup> GİB, 2007 Faaliyet Raporu, s.116



## F- Diğer Faaliyetler

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellef odaklı hizmet anlayışının bir parçası olan diğer faaliyet ve hizmetlerini bu kısımda açıklamaya çalışacağız.

Bu faaliyet ve hizmetlerden birisi Büyük Mükellefler Vergi Dairesi (BMVD)dir. 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 1.1.2007 tarihinde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, İstanbul ilinde kurulmuştur. 492 mükellefi bulunan BMVD'nin 2007 yılında tahsil ettiği vergilerin, Türkiye'de tahsil edilen net vergi gelirleri içindeki payı % 18,27'dir<sup>250</sup>.

Bir diğer faaliyet ise, 19'ncusu Şubat 2008'de düzenlenen vergi haftası etkinlikleridir. Gelir idaresi 1990 yılından bu yana kamu oyunda sağlıklı bir vergi bilincinin oluşturulması ve toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesi amacıyla 2006 yılına kadar Mart ayının son haftası, 2006 yılından itibaren ise Şubat ayının son haftası, vergi haftası etkinlikleri düzenlemektedir. Vergi haftası etkinlikleri kapsamında vergi sloganlarının yer aldığı afişler hazırlanmakta, genellikle ilköğretim okullarında vergi konulu konferanslar ile Türkiye genelinde ilköğretim okulları 1-5'inci sınıflarda resim, 6-8'inci sınıflarda şiir, ortaöğretim kurumlarında kompozisyon yarışmaları düzenlenmektedir.

Gelir idaresi, internet sitesinde “Ödediğiniz Vergiler Nereye Gidiyor?” isimli çalışma ile mükelleflere, 2000-2006 yıllarında ödedikleri vergilerle hangi hizmetlerin gerçekleştirildiğini sayısal bilgilerle açıklamaktadır.

Gelir idaresi geleceğin mükellefleri olacak çocukların vergi ile ilgili olumlu tutum oluşturmalarını ya da mevcut tutumlarını olumlu yönde değiştirmelerini sağlamak üzere. Çocuklarda Vergi Bilinci Geliştirme Eğitimi Projesi'ni (verGİBilir), Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi'nden destek alınarak ve 12 Haziran 2007 tarihinde Milli Eğitim Bakanlığı ile protokol yapılarak hayat geçirmiştir. Bu

---

<sup>250</sup> bkz. [http://www.bmvdb.gov.tr/bulten/mayis2008\\_bulten.htm](http://www.bmvdb.gov.tr/bulten/mayis2008_bulten.htm) (Erişim:20.06.2008)

proje kapsamında. ilköğretim 3, 4 ve 5. sınıflara yönelik bir eğitim çalışması başlatılmış ve [www.vergibilir.gov.tr](http://www.vergibilir.gov.tr) isimli bir internet sitesi kurulmuştur.

Gelir idaresi mükelleflerin vergi incelemelerinde yaşadığı sorunları en aza indirebilmek amacıyla iki broşür yayınlamıştır. Bu broşürlerden ilki “Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Hakları İdarenin Yükümlülükleri” ismini taşımaktadır. Bu broşür ile gelir idaresi vergi incelemelerinde uygulama birliğini sağlamayı, adil ve hukuka uygun bir inceleme sürecinin oluşumuna katkıda bulunmayı, tarafların hak ve yükümlülüklerinin çerçevesini net bir şekilde vurgulayarak mükellef odaklı yaklaşımı pekiştirmeyi amaçlamaktadır. Diğer broşür ise “Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi” ismini taşımaktadır. Bu broşürde ise vergi inceleme süreci tüm tarafları açısından anlatılmaktadır.

### **III- GENEL DEĞERLENDİRME**

Mayıs 2005’te 5345 sayılı Kanunla yeniden yapılandırılan ve Maliye Bakanlığı’na bağlı bir kuruluş haline getirilen gelir idaresi, mükellef odaklı olarak yeniden yapılandırılması kapsamında, bu güne kadar bir çok yeni uygulamayı hayata geçirmiştir. Bu uygulamalar, bardağın dolu kısmını ifade ederken, gelir idaresinin bu süreçte yapamadıkları bardağın boş kısmı ifade etmektedir.

Gelir idaresinin hayata geçirdiği uygulamalar arasında, önceki bölümlerde bahsettiğimiz özerk yapılanma, Toplam Kalite Yönetimi, performans yönetimi, yeni teknolojilerin kullanımı ile çeşitli iletişim ve eğitim faaliyetleri yer almaktadır.

Kanımızca gelir idaresinin yeniden yapılandırmasında en önemli konulardan birisi özerkliktir. Daha öncede bahsedildiği gibi gelir idaresine, 5345 sayılı Kanunla belli ölçülerde idari ve mali özerklik kazandırılmıştır. Ancak bu özerklik gelir idaresini siyasi etkilerden koruyabilecek, kaliteli hizmet sunmasını sağlayacak ve yetişmiş insan kaynağını kurum içinde tutabilecek yeterlilikte değildir. Bu durumu teyit eden bir ifade, IMF’in Mart 2006’da yayınladığı mali saydamlık raporuna da yansımıştır. Bu raporda gelir idaresinde özerklik düzeyinde ilerleme sağlandığı ancak

dış etkilerden yasa yolu ile net bir biçimde korunma mekanizmasının oluşturulmadığı ifade edilmektedir<sup>251</sup>.

Bir diğer önemli konu performans yönetimidir. Performans yönetiminin, kurumun ve çalışanlarının başarısının ölçülmesinde, çalışanlarla ilgili ücret, terfi, kariyer gelişimi, çalışma yerlerinin değiştirilmesi ve eğitim planları gibi birçok kararın nesnel kıstaslara göre alınmasında önemli faydaları vardır. 5345 sayılı Kanunda performans yönetimi ile ilgili düzenlemeler yapılmış durumdadır. Buna rağmen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluşundan buyana geçen üç yıllık süre içinde, performans yönetimiyle ilgili kayda değer bir uygulama hayata geçirilememiştir.

Toplam Kalite Yönetimi konusunda ise, Maliye Bakanlığı'nın çalışmalarının da katkısı ile önemli bir aşama kaydedilmiştir. Yinede üst yöneticilerin TKY'ni ne derece sahiplendiği ve bunların kurumdaki görev sürelerinin siyasi istikrarsızlıklardan etkilenebilecek olması, akıllarda soru işaretleri oluşturmaktadır.

Ayrıca Toplam Kalite Yönetimi ile yakından ilgili bir konu olan “mükellef odaklılık” söyleminde, gelir idaresinin şu ana kadar başarısız olduğu “Mükellefler Eğilimleri Anketi’nde ortaya çıkmıştır.

Toplam Kalite Yönetimi ile yakından ilgili bir diğer konu olan stratejik plan hazırlanması hususunda ise, gelir idaresi, olumlu bir adım atarak, bir zorunluluk olmamasına karşın 2007-2009 yılları için stratejik plan hazırlanmıştır. Buna karşın stratejik planda yer verilen hedeflerin, üç yıllık bir zaman zarfında gerçekleştirilebilecek gerçekçi hedefler olmadığı görülmektedir.

Mükellef Hakları Bildirgesi, gelir idaresinin, mükelleflere iyi niyetini göstermesi açısından başarılı bir uygulamadır. Ancak bu bildirme, mükelleflere hakları

---

<sup>251</sup> M. Ferhat EMİL, H. Hakan YILMAZ, **Mali Saydamlık İzleme Raporu V-VI**, TEPAV, Eylül 2007, s.22 [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/2007MS\\_5-6.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/2007MS_5-6.pdf) (Erişim:01.07.2008), Ayrıca bkz.: IMF, **Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) Fiscal Transparency Module**, March 9, 2006, s.-39 <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr06126.pdf> (Erişim:01.07.2008)

konusunda sistematik bir biçimde bilgi vermekten. çok, gelir idaresinin hizmetlerine ilişkin taahhütlerini içermektedir.

Ayrıca konuyla ilgili olarak, yeniden yapılandırma kapsamında, gelir idaresinin bu taahhütlerine uyup uymadığını denetleyecek ve idari aşamada mükelleflerin haklarını koruyacak bağımsız bir kurum henüz oluşturulamamıştır.

Yeni teknolojilerin kullanımı açısından gelir idaresi, başarılı sayılabilecek bir nokta olup, VEDOP, VEDOP-2, MOTOP, e-VDO gibi otomasyon projeleri sayesinde gelir idaresi mükelleflere önemli hizmetler sunmayı başarmıştır. Bu hizmetler içerisinde yer alan "Internet Vergi Dairesi" uygulaması, "Computerworld Honors 21. Yüzyıl Başarı Ödülleri" kapsamında, 2003 yılında, "Devlet ve Kar Amacı Gütmeyen Organizasyonlar" kategorisinde birincilik ödülünü almıştır<sup>252</sup>. Buna karşın ülkemizde bilgisayar ve internet kullanım oranının düşük olması, bilgisayar ve internet vasıtasıyla verilen bu hizmetlerin etkinliğini azaltmaktadır.

Diğer taraftan gelir idaresinin iletişim ve eğitim faaliyetleri arasında değerlendirebileceğimiz bilgilendirme hizmetleri; Vergi İletişim Merkezi (VİMER), Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi (KMBS) ve e-Posta Bilgilendirme Sevisi, mükelleflere yönelik iletişim ve eğitim olanaklarını çeşitlendirmiştir. Buna ek olarak, vergi haftası etkinlikleri kapsamında ilk öğretim öğrencilerine yönelik yapılan şiir, resim kompozisyon yarışmaları ile "verGİBilir" projesi, geleceğin mükellefleri olan çocuklarda vergi konusunda olumlu tutum oluşturmak ve çocukların tutumlarını olumlu yönde değiştirmek için yapılan diğer önemli iletişim ve eğitim faaliyetleridir.

İlköğretimdeki çocuklara yönelik vergi ile ilgili iletişim ve eğitim çalışmaları yeni değildir. Önceki yıllarda ilkokul beşinci sınıf sosyal bilimler ve ortaokul üçüncü sınıf vatandaşlık bilgisi derslerinin müfredatına vergi konusu dahil edilmiş, ancak bu çalışmalarda vergi konusu kısa ve içerik olarak zayıf kalmıştır<sup>253</sup>. "verGİBilir" projesi'nde ise, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi'nden uzmanların desteği alınarak kapsamlı bir çalışma yapılmıştır. Projenin uygulama sürecinde,

<sup>252</sup> <http://www.cs.com.tr/oduller.htm> (Erişim:04.08.2008)

<sup>253</sup> USER, a.g.e., s.169

öncelikle öğretmenlere eğitim verecek eğitimcilerin eğitilmesi, daha sonra öğretmenlerin eğitimi ve son olarak öğrencilerin eğitiminin yapılması planlanmıştır.

İletişim ve eğitim faaliyetleri içinde değerlendireceğimiz son çalışmalar; vergi incelemeleri konusunda mükellefleri bilgilendirmeyi amaçlayan broşürler ile “Ödediğiniz Vergiler Nereye Gidiyor?” çalışmasıdır. Bu çalışmaların hazırlanış amaçları olumlu olmasına rağmen, az sayıda mükellefe ulaşması nedeniyle etkin çalışmalar değildir. Bu tür çalışmaların, bilgisayar ve internet kullanım oranı düşük olan bir ülkede internet aracılığı ile değil, yaygın bir iletişim aracı olan televizyon vasıtasıyla mükelleflere duyurulmalıdır.

Bardağın boş kısmında ise ilk bakışta göze çarpanlar; vergi sisteminin basitleştirilememiş olması, personele yönelik bir politikanın olmayışı, vergi denetiminde etkinliği sağlayacak bir yapılanmaya gidilmemesidir.

Yapılandırma öncesinde sıkça dile getirilen vergi sisteminin karmaşık olduğu eleştirisi, ne yazık ki yapılandırma sonrasında da çözüme kavuşturulamamıştır. Vergi sisteminin karmaşıklığı mükellefler açısından vergiye uyumu zorlaştırmakta, gelir idaresi açısından ise vergi toplama maliyetlerini artırmaktadır. Yapılandırma sonrasında ana vergi kanunlarının baştan yeniden yazımının bu karmaşıklığı azaltacağı düşünülmüşse de, yeniden yazımı tamamlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, çok uluslu şirketlerin kazançlarını kavrayabilmek için daha karmaşık bir hale sokulmuştur.

Yeniden yapılanma sonrasında, olumlu bir gelişme sağlanamayan diğer bir husus, gelir idaresinin insan kaynağı ile ilgilidir. Gelineen noktada gelir idaresinin personel sayısı ve kalitesi, yapılandırma öncesine kıyasla daha kötü durumdadır. Bu durum, kurum içinde personele yönelik bir politikanın olmamasından ve insan kaynağına gereken önemin verilmemesinden kaynaklanmaktadır. Yapılandırma öncesinde olduğu gibi yapılandırma sonrasında da, personelin atanmasında, yer değiştirmesinde ve yükselmesinde objektif kriterlerin kullanılmadığı, personele sağlıklı bir hizmet içi eğitimin verilemediği, ücret yetersizliği nedeniyle kurumda

kaliteli eleman istihdam edilemediği ve nitelikli elemanların kurumda tutulmadığı görülmektedir.

Bir başka husus da vergi denetimi ile ilgilidir. Maalesef 5345 sayılı kanun vergi denetiminin tek çatı altında ve etkin bir biçimde yürütülmesine ilişkin ihtiyaçlara cevap verememiştir. Yeniden yapılandırma öncesinde vergi denetimine karşı yöneltilen, iç denetimin dış denetimden ayrılamamış olması, vergi denetimde planlama ve koordinasyon eksikliği olduğu, vergi inceleme elemanlarının dış etkilere karşı güvence sorununun olduğu, vergi inceleme elemanlığında hiyerarşik yükselme olanağının olmadığı, performans denetimi yapılmadığı, maddi ve manevi motivasyon eksikliği olduğu şeklindeki eleştiriler<sup>254</sup> bugün içinde geçerlidir.

Vergi denetimde devam eden sorunların çözümüne yönelik olarak geçtiğimiz mayıs ayında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bir kanun tasarısı sunulmuştur. Bu tasarıda, maliye müfettişlerinin, hesap uzmanlarının ve gelirler kontrollerinin, Maliye Bakanlığı çatısı altında doğrudan bakana bağlı olarak, "Vergi Denetim Kurulu" bünyesinde, "Maliye Denetçisi" unvanıyla birleştirilmesi, diğer taraftan vergi denetmenlerinin, halen olduğu gibi vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde görevlerini sürdürmeleri öngörülmektedir.

Tasarı ile vergi denetmenleri Gelir İdaresi Başkanlığı içinde kalan tek denetim birimi olmakta, vergi inceleme ve denetim yıllık planına uygun olarak vergi denetmenleri tarafından vergi inceleme ve denetimlerinin yapılmasını sağlama görevi Maliye Bakanlığı'nda yer alan Vergi Denetim Kuruluna verilmektedir.

Vergi Denetim Kurulu'nun Maliye Bankalığı içinde yer almasını öngören bu tür bir düzenleme, 5345 sayılı kanunla vergi politikalarını uygulama görevi verilen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın gücünü azaltacaktır. Bu tasarının yasalaşıp yasalaşmayacağı belli olmamakla birlikte, yasalaşması halinde vergi denetimindeki sorunlara çözüm getiremeyeceği ortadadır.

---

<sup>254</sup> DPT, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001, s.33-37

## SONUÇ:

Toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşması; devletler, gelir idareleri ve bireyler açısından son derece önemlidir. Devletler açısından toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunun önemi vergi tahsilatının artırılması ve kamu harcamalarının artan vergi tahsilatıyla finanse edilmesi ile yakından ilgilidir. Vergi bilincinin ve vergi ahlakının yüksek olduğu toplumlarda, mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü olarak uyum sağladığı, buna karşın vergi bilincinin ve vergi ahlakının düşük olduğu toplumlarda ise, mükelleflerin vergiden kaçmaya ya da kaçınmaya çalıştığı görülmektedir. Bu nedenle toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşumu, devletlerin vergi tahsilatlarını artırabilmesi ve artan kamu harcamalarını vergilerle finanse edebilmesi açısından son derece önemlidir.

Gelir idareleri açısından ise, konu etkinlik ve denetimle yakından ilgilidir. Toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşumu, öncelikle gelir idarelerinin asli görevi olan, vergilerin en etkin şekilde toplamasına yardımcı olmaktadır. Diğer taraftan toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunun mükelleflerde bir oto kontrol mekanizması oluşturacağı düşünüldüğünde, gelir idarelerinin denetim yükünü hafifleteceği söylenebilir.

Toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşumu bireyler açısından ise, bireylerde vatandaşlık bilincinin pekişmesine yardımcı olması ve böylelikle hakkını arayan, hükümet politikalarını ve uygulamalarını daha fazla sorgulayan bireyler meydana getirmesi yönüyle önem arz etmektedir.

Vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşumu üzerinde mükelleflerin algılamaları başta olmak üzere, sosyo-demografik faktörler, kültür ve gelişmişlik düzeyi, vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi pek çok unsur etkili olmaktadır. Gelir idaresinin etkinliği de vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde son derece önemli bir etkiye sahiptir.

Gelir idaresinin etkinliği denilince akla ilk gelen mümkün olduğunca çok vergi toplanması olmasına karşın, vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşunu açısından kast edilen etkinlik daha çok mükelleflere sunulan hizmetin kalitesi, uygulanan muamelelerin şekli, yürütülen iletişim ve eğitim faaliyetleri ile ilgilidir.

Gelir idaresinin vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumu üzerinde sağlayacağı olumlu etki en başta mükelleflere uygulanan muamelenin şekliyle ilgili olup, bu konuda yapılan çalışmalar gelir idaresinin mükelleflere yönelik muamelelerinde saygılı bir davranış göstermesinin, mükellefleri gönüllü vergi uyumuna yönlendirebileceğini göstermektedir.

Gelir idaresi tarafından sunulan hizmetlerin mükellefler tarafından adil, tarafsız ve etkin olarak algılanması ve hizmetlerle ilgili mükelleflerin beklentilerinin karşılanması da son derece önemlidir. Sunulan hizmetlere ilişkin mükellef beklentilerinin karşılanması ve hizmet sunumunda mükellef ayrımı yapılmadan şeffaf bir yönetim sergilenmesi, mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmede daha istekli olmalarına yardımcı olacaktır.

Gelir idaresinin, mükelleflerle bire bir ve topluca kuracağı iletişim faaliyetleri yardımıyla mükelleflerde istenilen davranış ve tutum değişikliğini meydana getirmesi de mümkündür. Bu doğrultuda personelin yürüteceği halkla ilişiler faaliyetleri ile televizyon, radyo, telefon, internet gibi kitle iletişim araçlarının etkin bir şekilde kullanılması son derece önemlidir. Yapılan alışmalar da yltlecek etkili iletişim faaliyetlerinin, mükellefleri uyuma yneltilmede yararlı olabileceğini göstermiştir.

Diğer taraftan gelir idaresinin mükelleflerin yükümlülüklerini daha kolay yerine getirmesi için mali bilgi düzeyini artıracak eğitim faaliyetleri düzenlemesi, hem istenilmeden oluşacak uyumsuzlukların önüne geçebilir hem de olumsuz tutum içinde olan mükelleflerin tutumlarını değiştirerek mükellefleri uyuma yöneltebilir. Ayrıca geleceğin mükellefleri olan çocuklara yönelik okullarda verilecek vergi eğitimi gelecekteki vergi uyumu seviyesi olumlu yönde etkileyecektir.



Türkiye’de vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşmasında gelir idaresinin rolünü ve katkısını araştırdığımız bu çalışmada, öncelikle gelir idaresinin; mükelleflere uyguladığı muamelelerde saygılı bir davranış göstererek; adil, tarafsız ve etkin hizmet sunarak; etkili iletişim ve eğitim faaliyetleri yürüterek, toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumuna katkıda bulunabileceği belirlenmiştir.

Daha sonra Türkiye’de kayıt dışı ekonominin tahmini boyutları, diğer ülkelerin kayıt dışı ekonomi tahminleri ile karşılaştırılarak, Türkiye’de vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesinin yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Son olarak 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı kanunla mükellef odaklı bir anlayışla yeniden yapılandırılan gelir idaresinin günümüze kadar hayata geçirdiği uygulamaların, toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumu açısından değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda ulaştığımız bulgular, mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesini etkileyen en önemli unsurlardan birisinin gelir idaresinin etkinliği olduğu göstermiştir. Son yıllarda bir çok ülkenin gelir idaresini, mükelleflerin beklentilerini karşılayacak ve onlara kaliteli hizmet verecek biçimde yeniden yapılandırmasının ardında yatan en önemli sebeplerden birisi budur.

Bu doğrultuda, ülkemizde de, elli yıldan daha fazla bir süreyi kapsayan gelir idaresinin yeniden yapılandırma serüveninde, yerli ve yabancı uzmanlar, sivil toplum kuruluşları ve uluslar arası kuruluşların da katkısıyla, diğer ülke örneklerinde olduğu gibi mükellef odaklı yapılanma modeli esas alınarak, büyük bir aşama kat edilmiştir.

Gelir idaresi, mükellef odaklı yapılanma ile birlikte; mükelleflere en kaliteli hizmeti sunabilmek için Toplam Kalite Yönetimi anlayışını benimsemekte, kurumun ve çalışanlarının başarısını objektif kıstaslara göre belirleyecek performans yönetimi uygulamasını hayata geçirmeye çalışmakta, etkin hizmet sunmak için yeni teknolojileri kullanmaktadır. Diğer taraftan gelir idaresi, mükelleflerle iletişimini kuvvetlendirmek ve mükellefleri eğitmek için yeni uygulamalar başlatmaktadır.

Bu uygulamalar, mükelleflerde vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumuna katkı sağlayacak çalışmalar olmakla birlikte, bu uygulamaların başarısı büyük ölçüde sürekliliklerine ve uygulayıcıların yararlarına olan inancına bağlıdır. Ayrıca mükelleflerin memnuniyeti ve beklentileri ölçülerek, bu uygulamaların sürekli olarak iyileştirilmesi ve geliştirilmesi de gereklidir.

Diğer taraftan uygulamaların başarısının sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesi için uygulama sonuçlarına ilişkin istatistiksel veriler kamuoyuyla paylaşılmalıdır.

Benzer biçimde mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu araştırmak, bu konudaki sorunları tespit etmek ve çözüm önerileri sunmak amacıyla akademisyenlerden ve gelir idaresi bürokratlarından oluşacak bir çalışma grubu oluşturulmalı, bu çalışma grubunun, belli aralıklarla yapacağı çalışmalar, raporlar halinde kamuoyuyla paylaşılmalıdır.

Mükelleflerin, ödedikleri vergilerin nerelere harcandığı konusunda bilgilendirilmesi için kapsamlı ve etkili çalışmalar yapılmalı ve bu çalışmalar en yaygın iletişim aracı olan televizyonlar vasıtasıyla kamuoyuna duyurulmalıdır.

Ayrıca vergi sistemi, mükelleflerin işlemlerini azaltacak ve kolaylaştıracak şekilde basitleştirilmeli, gelir idaresinde çalışanların maddi ve manevi sorunları çözüme kavuşturulmalı ve denetim birimleri tek çatı altında etkin bir şekilde yeniden yapılandırılmalıdır.

Sonuç olarak gelir idaresinin Türkiye’de vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşmasında önemli bir rolü söz konusudur. Yeniden yapılandırılan gelir idaresinin bu konuda şimdiye kadar sağladığı katkı ise belirsizdir. Çünkü gelir idaresinin yeniden yapılandırılması henüz yeni ve devam eden bir süreçtir. Bu süreçte yapılan bazı uygulamaların sonuçları henüz alınmamış, bazılarının ise sonuçları kamuoyuyla paylaşılmamıştır. Toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının uzun vadede

oluşabileceği düşünülürken, bu konuda yeniden yapılandırılan gelir idaresinin ne ölçüde başarılı olduğunu ilerleyen zaman gösterecektir.

## KAYNAKLAR

### KİTAPLAR

- ADAMAN Fikret, ÇARKOĞLU Ali, ŞENATALAR Burhan, **İş Dünyası Gözünden Türkiye’de Yolsuzluğun Nedenleri ve Önlenmesine İlişkin Öneriler**, Tesev Yayınları, Şubat 2003
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi İncelemesi**, A.Ü.İ.Tİ.A., Yayın No:127, Ankara, 1979
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2006
- AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002
- AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, VURAL İstiklal Y.(Editörler), **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006
- AYDIN M. Bülent, **Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul, 2006
- ÇOMAKLI Ş. Ertan, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergisel Kayıtdışılık**, Turhan Kitabevi, 2007
- DEVRİM Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir, 1999
- EMİL M. Ferhat, YILMAZ H. Hakan, **Mali Saydamlık İzleme Raporu V-VI**, TEPAV, Eylül 2007, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/2007MS\\_5-6.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/2007MS_5-6.pdf) (Erişim:01.07.2008),
- ERKAN Hüsnü, **Ekonomi Sosyolojisi**, Barış Yayınevi, 5. Baskı, İzmir, 2004
- GERÇEK Adnan, **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını No:13, Ankara, s.2002
- GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003
- GÖKBUNAR Ramazan, TEZCAN Keramettin, UTKUSEVEN Ahmet, **Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi Ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu**, Hesap Uzmanları Vakfı Yayın No:13, Ankara, 2002
- GÖZÜBÜYÜK A Şeref, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ağustos 2004

- GÜRAN Nevzat, AKTÜRK İsmail, **Uluslararası İktisadi Kuruluşlar**, Isparta, 2001
- KAĞITÇIBAŞI Çiğdem, **Yeni İnsan ve İnsanlar**, Evrim Yayınevi, 10.Basım, İstanbul, 1999
- KARYAĞDI Nevzat, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara, Mart 2001
- MUTER Naci B., SAKINÇ Süreyya, ÇELEBİ A. Kemal, **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması**, Manisa, 1993
- NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım, 11. Baskı, İstanbul, 2000
- ÖNER Erdoğan, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: İRS (Internal Revenue Service) Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı Yayın No:2005/366, Ankara, 2005
- ÖNER Erdoğan, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Ankara, 2005, Genişletilmiş 2. Baskı
- ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2003
- SCHMÖLDERS Günter, **Genel Vergi Teorisi**, Çev.: Salih TURAN, **Fakülteler Matbaası**, İstanbul, 1976
- SEYİDOĞLU Halil, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Güzem Can Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2002
- ŞENYÜZ Doğan, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995
- ŞİMŞEK M. Şerif, AKGEMCİ Tahir, ÇELİK Adnan, **Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış**, Adım Matbaacılık ve Ofset, Konya, 2003
- ŞİMŞEK Muhittin, **Toplam Kalite Yönetimi**, Alfa Basım, Ekim 2007, 5. Basım
- TEKİR Sabri, **Vergi Teorisi**, Akıselim Ofset, İzmir, 1990
- TEYLER Tom R., **Why People Obey the Law**, New Haven:Yale University Press, 1990
- TINAR Mustafa Yaşar, **Çalışma Psikolojisi**, İzmir, 1996
- TITTLE Charles R., **Sanctions and Social Deviance: The Question of Deterrence**, New York: Praeger, 1980

- TUAY Elif, GÜVENÇ İnci, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Kasım 2007, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf) (Erişim:10.04.2008)
- TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998
- UYSAL Mustafa, Hansın DALBAYRAK, Timuçin YURDANUR, **Çağdaş Eğilimler Işığında Türkiye’de Gelir İdaresi ve Denetimine Stratejik Yaklaşım**, Hesap Uzmanları Vakfı Yayın No:13,Ankara, 2002
- YARAŞLI Genç Osman, **Türkiye’de Vergi Reformu**, Maliye Bakanlığı APKK Yayın No:2005/367, Ankara, 2005
- YILDIZ Habib, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005
- YILMAZ Osman, **Kamu Yönetimi Reformu:Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, DPT, Şubat 2001, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf> (Erişim: 17.05.2008)

## TEZLER

- ÇELİK Fikret, “Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları”, **Ankara Üniversitesi**, Ankara, 2006 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)
- ÇOBAN Hilmi, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme:Denizli Örneği”, **Pamukkale Üniversitesi**, Denizli, 2004, s.28 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)
- GERÇEK Adnan , Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı İle İlgili Mükelleflerin Davranışları ve Tedbirlerin Etkinliği, **Uludağ Üniversitesi**, Bursa , 1996, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi),
- KARABULUT Mehmet, “Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri- Türkiye Örneği”,**Celal Bayar Üniversitesi**, Manisa, 1996, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)
- TOGLER Benno, “Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance”, **Dissertation der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften**, 2003
- TUNCER Mehmet, Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye, **Marmara Üniversitesi**, İstanbul, 2002, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

- TURGAY Timur, “Türkiye’de Vergilendirmede Etkinlik Yönünden İdare Mükellef İlişkileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi**, İzmir, 2004, s.105-106 (Yayınlanmamış Doktora Tezi)
- USER İnci, “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, **Marmara Üniversitesi**, İstanbul, 1992, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

## MAKALE VE TEBLİĞLER

- AKDEMİR Tekin, ÖZ Ersan, “Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimi- II”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2004, S:188
- AKIN Emrah, “Vergi Daireleri Performans Esaslı Yönetim Modeli (PEYM)”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2008, S:181
- ALM James, MCKEE Michael, BECK William, “Amazing Grace: Tax Amnesties And Compliance”, **National Tax Journal**, 1990, Vol.:43, No:1
- ALM James, TOGLER Benno, “Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe”, **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper No.2004-14**
- AKTAN Coşkun Can, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi”, içinde: **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006
- AKTAN Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, içinde: **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006
- AKTAN Coşkun Can, ÇOBAN Hilmi, ”Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler” içinde: **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006,
- ALTAY Asuman, “Geçiş Ekonomilerinde Devletin Ekonomik Roller, Görevleri ve Kobi’lerin Durumu”, <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/gecis.pdf> (Erişim:28.05.2008)
- ANDREONI James, ERARD Brian, FEINSTEIN Jonathan, “Tax Compliance”, **Journal of Economic Literature**, Vol., XXXVI (June 1998)
- ARIKAN Zeynep, “Vergilendirme Hizmeti”, **Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ’e Armağan, DEU İİBF Maliye Bölümü**, İzmir, 1997

- ARIKAN Zeynep, AY Hakan, “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 1995, S:83
- ARIKAN Zeynep, YURTSEVER Hatice, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2004, S.136
- BALCI Asım, “Amerikan Vergi İdaresi’nde Toplam Kalite Yönetimine Geçiş(1986-1993)”, **Vergi Dünyası**, Nisan 1999, S:212
- BAŞOĞLU Adem, SAĞBAŞ İsa, “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2005, Cilt:VII, S:2
- BATIREL Ömer Faruk, “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2005, S:282
- BATIREL Ömer Faruk, “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası**, Mart 1996, S:175
- BAYRAKLI H. Hüseyin, SARUÇ N. Tolga, SAĞBAŞ İsa, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, **E-Yaklaşım**, Haziran 2004, S:11(19. Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ)
- ÇELİKKAYA Ali, ”Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”,E-akademi Dergisi, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>
- ÇELİKKAYA Ali, GÜRBÜZ Hüseyin, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, **İktisat İşletme Finans Dergisi**, Ekim 2006, S:247
- ÇETİNTAŞ Hakan, VERGİL Hasan, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 2003, Cilt:4, S:1,
- ÇİLKOPARAN Yusuf, “İnternet Vergi Dairesi”, **Vergi Dünyası**, Mart 2002, S:247
- ÇOBAN Hilmi, SEZGİN Selami, “Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme:Denizli Örneği”, **19. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004
- DERDİYOK Türkmen, ”Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini”, **Türkiye İktisat Dergisi**, Mayıs1993, S:14
- Dilek DİLEYİCİ, “Vergileme, Algılama ve Mali Aldanma”, içinde: **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006



- DORNSTEİN Miriam, “Taxes:Attitudes and Perceptions and Their Social Bases”, **Journal of Economic Psychology**, 8, 1987
- DÖNMEZ Recai, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım**, Nisan 2004, S:136
- DURSUN Hasan, “Toplam Kalite İlkeleri (TKY) İlkeleri Çerçevesinde Türk Kamu Yönetimine Genel Bakış”, **Türk İdare Dergisi**, Mart 2005, S:446
- DURSUN Hasan, “Kamuda Toplam Kalite Yönetimi (TKY) Uygulamasında Elde Edilen Faydalar”, **Türk İdare Dergisi**, Mart 2004, S:442, s.50
- EYÜPGİLLER S.Saygın, “Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler Ve Türkiye İçin Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2001, S:233
- FELD Lars P., FREY Bruno S., “Deterrence and Tax Morale:How Tax Administrations And Tax Payers Interact”, **Submission to the OECD Jan Francke Tax Research Award**, April 26, 2002
- FREY Bruno S., “Gölge Ekonomi ve İktisat Politikası”, (Çev.: Aykut KİBRİTÇİOĞLU), **Ekonomik Yaklaşım**, 1994, Cilt:5, S:13
- FREY Bruno S., “Tertium Datur: Pricing, Regulating and Intrinsic Motivation”, **Kyklos**, 1992, 45(2)
- GERÇEK Adnan, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, <http://www.muhasetr.com/makaleler/04.zip> (Erişim:12.06.2007)
- GERÇEK Adnan, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi:Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, **Vergi Sorunları**, Özel Ek, Temmuz 2004, S:190, s.25-26
- GERÇEK Adnan, “Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2006, S:209
- GRASMICK Harold G., BURSIK Robert J. JR., “Conscience, Sıgnificant Others, And Rational Choice: Extending The Deterrence Model”, **Law and Society Review**, 1990, Vol: 24, No: 3
- GÜL Kudret, ERGÜN Halil, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2004, S.11
- GÜLDİKEN Nevzat, KAYA Gazanfer, “Türk Siyasal Katılımında Bir Parametre:12 Eylül 1980”, **C.Ü.İİBF Dergisi**, Cilt:5, S:2, 2004
- KARAYILMAZLAR Ekrem, “Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Vergi Kültürü:Türkiye Örneği”, **H.Ü. İİBF Dergisi**, 2004, Cilt:22, S:2

- MUTLU Ayşegül, TUNCER Mehmet, Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2002, S:164
- NARTA Mehmet Emin,”Vergi Bilinci”, Düzce Defterdarlığı 17. Vergi Haftası Etkinlikleri [www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi\\_haftasi/vergi%20bilinci.htm](http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm)(Erişim:26.01.2007)
- NERRE Birger, “The Concept of Tax Culture”, **Annual Meeting of the National Tax Association**, Baltimore, MD, USA, November 8-10, 2001
- ÖNER Erdoğan, “5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005, S:153
- ÖZ Ersan, KARAKURT Birol, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinen Nokta”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 2007 Cilt: 44 Sayı:510
- ÖZBİRCİKLİ Mehmet, URAL Tülin, “Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etikdışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi:Türkiye Örneği”, **İktisat, İşletme ve Finans Dergisi**, Kasım 2006, S:248
- ÖZPEHRİZ Niyazi, “Vergi Uyumunu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Mart 2005, S:283
- ÖZPERHİZ Niyazi, “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2006, S:294
- RECKERS Philip M. J., SANDERS Debra L., ROAR Stephen J., “The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance”, **National Tax Journal**, 1994, Vol:47 No:4
- SAĞBAŞ İsa, SARUÇ N. Tolga, “Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercihini Üzerindeki Etkisi:Ankete Dayalı bir Çalışma”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2003, S:180
- SARILI Mustafa Ali, “Türkiye’de Vergi Tahsilatında Etkinliğin Sağlanabilmesi İçin Gelir İdaresi Nasıl Yapılandırılmalıdır?”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2003, S:262
- SARUÇ Naci Tolga, “Mükellefin Gelir Vergisini Kaçırma Konusunda Yapılan Ampirik Çalışmaların Bir Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları**, Aralık 2002, S:171
- SARUÇ Naci Tolga, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2003, S:178
- SAVAŞAN Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ( “Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları )”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, 2006, Cilt:VIII, S:1

- SAWYERS Roby B., CHEN AL Y. S., (Çev.: Özgür SARAÇ), "Amerikan Gelir İdaresi'nde Toplam Kalite Yönetimi", **Vergi Sorunları**, Ekim 2001, S:157
- SCHMÖLDERS Günter, "Köln'deki On Yıllık İktisadi ve Sosyal Davranış Araştırması", Çev: Hayri S. ÜRGÜPLÜ, Maliye Enstitüsü Konferansları, 16. Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968
- SCHNEIDER Friedrich, "Shadow Economies of 145 Countries all over the World: What do we really know?", **EPRU**, Working paper No 4, September 2006
- SCHWARTZ R.D., ORLEANS S., "On Legal Sactions", University of Chicago Law Review, 1967, Vol.:34
- SELÇUK Rıdvan, "Türk Vergi Sistemi ve Reform İhtiyacı", (VAVEK)**Vergi Arenası Paneli** 13-14 Kasım 2003, <http://www.vavek.org.tr/download/faaliyet5.doc> (Erişim:30.12.2007)
- SOFUOĞLU Ahmet, "Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları",**Vergi Dünyası**, Temmuz 1997, S:191
- SONG Young-Dahl, YARBOROUGH Tinsley E., " Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey", **Public Administration Review**, Vol. 38, No. 5 (Sep.- Oct., 1978)
- SÜRMEYEN Yusuf, "Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü", **Sayıştay Dergisi**, Ocak- Mart 1992
- ŞEKER Sakıp, "Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Yaklaşım**, Mayıs 1993, S:5
- TANZİ Vito, "The Underground Economy", **Finance & Development**, December 1983
- TANZİ Vito, SHOME Parthasarathi, "A Primer on Tax Evasion", **Imf Working Paper**, 1993/21
- TORGLER Benno, "Tax Morale and Institutions", **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2003-09
- TORGLER Benno, "Tax Morale In Latin America", **Public Choice**, 2005, Vol:122
- TORGLER Benno, "Tax Morale In Asian Countries", **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2004-2
- TORGLER Benno, "Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries", **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No. 2004 – 05

- TORGLER Benno, MURPHY Kristina, “Tax Morale in Australia: What Shapes it and Has it Changed over Time?”, **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2004-04
- TORGLER Benno, SCHALTEGGER Christoph A., “Tax Morale and Fiscal Policy”, **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2005-30
- TUNCER Mehmet, “Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 2002, Cilt:57, S:3
- TUNCER Mehmet, “Vergi Ahlakı -Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2003, S:181
- TUNCER Mehmet, “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2005, Cilt:7, S:1
- TURGAY Timur, “Bağlı Etkileşenler Kapsamında Vergi İdaresi-Mükellef Etkileşimi: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Üzerine Etkileri”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2004, S:191
- UÇAK Cemalettin, “Vergilendirme Psikolojisi”, **Vergi Dünyası**, 1997, S:189
- URYAN Burcu, “Toplam Kalite Yönetimi”, **Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2002, S:55, <http://www.mevzuatdergisi.com/yazarlar/burcu-uryan.htm> (Erişim:01.07.2008)
- VAZQUEZ Jorge Martinez-,TORGLER Benno, “The Evolution of Tax Morale in Modern Spain” **Institute of Local Public Finance**, Working Paper:03-2007
- YAVAŞ Altuğ, “Vergi Dairesi Otomasyon Projesi’nin (Vedop) Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi”, [http://www.emo.org.tr/resimler/ekler/e5186bca8f75fca\\_ek.pdf](http://www.emo.org.tr/resimler/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf) (Erişim: 04.08.2008)
- YENİÇERİ Harun, “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Kasım 2005, S:211
- YILMAZ H.Hakan, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasında Yeni Zelanda Deneyimi”, **Vergi Sorunları**, 1999, S:133

## **DİĞER KAYNAKLAR**

- ATO, Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Sorumlulukları Belgesi- Bilmeniz Gerekenler, NAT 2548, 2007, s.1-25, [http://www.ato.gov.au/content/downloads/turkish\\_web.pdf](http://www.ato.gov.au/content/downloads/turkish_web.pdf), (Erişim:29.02.2008)
- AVDB, Vergi Daireleri Performans Esaslı Yönetim Modeli, 2007

- DPT, e-Devlet Proje ve Uygulamaları, Eylül 2005  
<http://www.bilgitoplumu.gov.tr/yayin/eDevletProjeveUygulamalari.pdf>  
(Erişim:27.07.2008)
- DPT, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Haziran 2006, 2.Sürüm,  
<http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf> (Erişim: 01.07.2008)
- DPT, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı,  
Ankara, 2001
- GGM, 2004 Faaliyet Raporu
- GİB, 2005 Faaliyet Raporu
- GİB, 2006 Faaliyet Raporu
- GİB, 2007 Faaliyet Raporu
- GİB, 2007-2009 Stratejik Plan, Ankara, 2007  
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/template/main/images/GibWEB.pdf>  
(Erişim:20.12.2007)
- IMF, Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) Fiscal  
Transparency Module, March 9, 2006,  
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr06126.pdf> (Erişim:01.07.2008)
- IR, Inland Revenue Annual Report 1999, <http://www.hmrc.gov.uk>  
(Erişim:17.05.2008)
- IRS, “Your Right as a Taxpayer”, Publication 1, Rev. May 2005, Catalog Number  
64731W, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (Erişim:22/02/2008)
- MB, Toplam Kalite Yönetimi Kitabı, Maliye Yüksek Eğitim Merkezi Başkanlığı,  
[http://www.maliye.gov.tr/kalite/MTKY/ustmenu/yayinlar/TKY\\_KITABI.pdf](http://www.maliye.gov.tr/kalite/MTKY/ustmenu/yayinlar/TKY_KITABI.pdf)  
(Erişim:01.07.2008)
- NTA, National Tax Agency Report 2006, <http://www.nta.go.jp> (Erişim:25.11.2006)
- OECD, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series  
(2004)
- TÜSİAD, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Sürdürülebilir Büyüme AB Yolunda  
Değerlendirme ve Çözüm Önerileri**, Yayın No: TÜSİAD-T/2007-01/428, Aralık  
2006
- TÜSİAD, Vergi Konseyi, **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması  
Temel Tasarım**, Yayın No. TÜSİAD-T/2003-12/375, Aralık 2003

- Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı [www.mtk.gov.tr/eserler/VDTKYE.doc](http://www.mtk.gov.tr/eserler/VDTKYE.doc) (Erişim:26.06.2008)
- [http://www.bmvdb.gov.tr/bulten/mayis2008\\_bulten.htm](http://www.bmvdb.gov.tr/bulten/mayis2008_bulten.htm) (Erişim:20.06.2008)
- [http://www.cs.com.tr/referans\\_vedop2.htm](http://www.cs.com.tr/referans_vedop2.htm) (Erişim:28.07.2008)
- <http://www.gib.gov.tr>
- <http://www.google.com.tr>
- <http://www.sciencedirect.com.tr>
- <http://www.ulakbim.gov.tr>